



Universitat de Lleida  
Registre General

29 NOV. 1996

D: 6799

S:

**LOS DEBERES DE COLABORACIÓN CON LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA : LA  
COLABORACIÓN SOCIAL Y LA INDIVIDUAL DE  
INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS**



*M<sup>a</sup> MONTSERRAT SOLANES GIRALT*

Tesis Doctoral dirigida por el  
Prof. Dr. D. Juan Manuel PERULLES MORENO

UNIVERSITAT DE LLEIDA  
1.996

UNIVERSITAT DE LLEIDA  
Biblioteca



1600116361

*A mi hija Carolina, que con el sentido que ha dado a mi vida, ha sido el motor que ha impulsado el presente trabajo.*

*A Ramón, mi marido, por su apoyo incondicional y alentador.*

*Y a mis padres, por su ejemplo de constancia, tenacidad y generosidad.*

## **INDICE**

**INTRODUCCIÓN GENERAL.....I**

***PARTE PRIMERA.***  
**PLANTEAMIENTO GENERAL DE LOS DEBERES DE COLABORACION.**

I. INTRODUCCION.....2

II. LA GESTION TRIBUTARIA.....4

    1.- Generalización de las autoliquidaciones.....7

    2.- Asunción de competencias liquidadoras por parte de la Inspección de tributos.....10

    3.- Relevancia de la colaboración con los Órganos recaudadores.....14

    4.- Relaciones entre Administración y administrados.....18

    5.- Importancia de la información para la Administración tributaria.....21

    6.- El problema del fraude fiscal.....26

    7.- Presión fiscal indirecta.....34

III.- LOS DEBERES TRIBUTARIOS.....36

    1.- INTRODUCCION.....36

    2.- DIFERENCIAS ENTRE DEBERES TRIBUTARIOS Y LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....37

        2.1.- Teoría que distingue entre Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal.....38

        2.2.- La concepción amplia de la relación jurídico tributaria compleja.....43

        2.3.- La concepción restringida de la relación jurídico tributaria compleja.....48

            2.3.1.- La teoría de BERLIRI.....50

Página

2.3.1.a) Teoría patrimonialista.....	53
2.3.2.- Potestad de imposición y procedimiento de imposición.....	57
2.3.2.a) Teoría de G.A. MICHELI de la potestad de imposición.....	57
2.3.2.b) Teoría de MAFFEZZONI del procedimiento de imposición.....	59
2.3.2.c) Teoría de FANTOZZI del procedimiento de imposición.....	61
2.3.3.- Teoría del derecho de crédito provisto de tutela ejecutiva.....	63
2.4.- Teoría de la función tributaria.....	67
2.5.- Teoría de CARNELUTTI.....	71
2.6.- El pensamiento de SANTI ROMANO acerca del deber.....	73
2.7.- Teoría que diferencia deberes y obligación tributaria en base a la reacción prevista por el ordenamiento en caso de incumplimiento.....	76
2.8.- Teoría que diferencia la Hacienda Pública como titular de derechos y obligaciones y la Administración financiera como titular de funciones gestoras.....	81
2.9.- Criterio de la Ley General Tributaria.....	84
2.10.- Criterio del Tribunal Supremo.....	89
3.- CONCEPTO DE DEBERES TRIBUTARIOS.....	91
4.- CLASIFICACIONES DE LOS DEBERES TRIBUTARIOS.....	94

**Página**

IV.- LOS DEBERES DE COLABORACION.....	99
1.- INTRODUCCION.....	99
2.- CONCEPTO DE DEBERES DE COLABORACION.....	102
3.- NATURALEZA JURIDICA DE LOS DEBERES DE COLABORACION.....	106
4.- FUNDAMENTO DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN.....	110
5.- CARACTERISTICAS DE LOS DEBERES DE COLABORACION TRIBUTARIA.....	115
6.- CLASES O TIPOLOGIA DE DEBERES TRIBUTARIOS DE COLABORACION.....	118
6.1.- Criterio funcional.....	118
6.2.- Por la obligatoriedad o voluntariedad de su ejercicio.....	118
6.3.- Por su nacimiento.....	119
6.4.- Por los sujetos obligados a colaborar.....	119
6.5.- Por su inclusión o no en una relación jurídica-tributaria.....	120
6.6.- Por la forma de realización.....	120
6.7.- Por el contenido jurídico de la colaboración.....	120
6.8.- Por su objeto.....	121
6.9.- Por su carácter.....	122
V.- LOS DEBERES DE COLABORACION EN LA LEY 25/1.995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	123

1.- LA COLABORACION SOCIAL: ARTÍCULO 96 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	123
2.- COLABORACION INDIVIDUAL FACILITANDO INFORMACION: ARTÍCULOS 111 y 112 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	132

**PARTE SEGUNDA :**  
**ASPECTOS RELEVANTES EN EL TRÁNSITO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL A LOS DEBERES DE COLABORACIÓN INDIVIDUAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.**

I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA.....	135
1.- PREDOMINIO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS DE PRODUCTO. ESCASA INCIDENCIA DE LOS DEBERES DE COLABORACION INDIVIDUAL.....	135
1.1.- La Reforma tributaria de MON-SANTILLÁN de 1.845.....	136
1.1.1.- La colaboración social en la Contribución sobre Inmuebles, Cultivo y Ganadería.....	138
1.1.1.a) El sistema de cupo. Justificación de su adopción en la Contribución sobre Inmuebles, Cultivo y Ganadería.....	139

**Página**

1.1.1.b) La colaboración social y el método de repartimiento.....	141
1.1.1.c) Procedimiento de aplicación del repartimiento.....	142
1') Nombramiento de peritos repartidores.....	14
2	
2') Funciones de la Junta pericial.....	143
3') Relaciones juradas.....	144
4') Evaluación de la riqueza imponible y formación de padrones con distinción de clases.....	145
5') Ejecución y aprobación del repartimiento...	146
1.1.1.d) Valoración del método de repartimiento.....	148
1.1.2.- La colaboración individual de los Órganos de la Administración.....	149
1.2.- De la Reforma de MON-SANTILLÁN a la Reforma de FERNÁNDEZ VILLAVERDE.....	150
1.2.1.- La Contribución Territorial pasará de ser un tributo de cupo a uno de cuota.....	151
1.2.2.- Inicio del Registro de la Propiedad y de las tareas catastrales.....	154
1.2.3.- La colaboración social en la Contribución Industrial y de Comercio.....	156
1.2.3.a) El sistema de agremiación.....	157
1.2.3.b) Procedimiento de agremiación.....	159

**Página**

1') Formación de gremios y colegios. Registro de los mismos.....	159
2') Elección de los representantes de los contribuyentes.....	160
3') Funciones de los peritos clasificadores y de los síndicos.....	161
1.2.4.- El derecho a la intimidad.....	163
1.2.5.- Valoración.....	165
1.3.- La Reforma de FERNÁNDEZ VILLAVERDE 1.900.....	166
1.3.1.- La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza mobiliaria.....	167
1.3.1.a) El deber de retener y el deber de presentar relaciones de las retenciones practicadas.....	169
1.3.1.b) El deber de facilitar información acerca de las sentencias de remate en juicios ejecutivos.....	172
1.3.1.c) Actividad de investigación y comprobación.....	173
1.3.2.- El Registro fiscal y el Catastro.....	174
1.3.3.- Proyecto de Padrón General de Industrias.....	175
1.3.4.- Administración fiscal.....	176
1.3.5.- Valoración.....	177
1.4.- El primer tercio del s. XX. La Reforma de Flores de Lemus.....	178
1.4.1.- La Administración tributaria.....	183
1.4.2.- La Contribución Industrial.....	186
1.4.3.- La Contribución Territorial.....	189

**Página**

1.4.4.- La Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria.....	191
1.4.4.a) El deber de declarar las retenciones en la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria.....	192
1.4.4.b) La colaboración social en la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria.....	194
1.4.4.c) El deber de suministrar información con trascendencia tributaria relativa a terceros.....	195
1.4.4.d) El deber de colaboración de las entidades bancarias.....	195
1.4.5.- La colaboración en el Proyecto del Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926.....	197
1.4.6.- El deber de información del Sector Público.....	202
1.4.7.- La colaboración social en la Hacienda Municipal.....	203
1.4.8.- La protección de la intimidad.....	206
1.4.9.- Valoración.....	207
2.- LA COLABORACIÓN EN LA CONTRIBUCIÓN GENERAL SOBRE LA RENTA APROBADA POR LA LEY DE 20 DE DICIEMBRE DE 1.932.....	208
3.- LA COLABORACIÓN EN LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA DE LARRAZ, APROBADA EL 16 DE DICIEMBRE DE 1940.....	211
3.1.- Los deberes de información tributaria.....	212

**Página**

3.1.1.- Los deberes de información a cargo de las Entidades bancarias y crediticias.....	214
3.1.2.- Excepción al deber de información de las Entidades Bancarias o crediticias. El secreto bancario.....	214
3.1.3.- Proceso de expansión del secreto bancario.....	218
3.2.- Valoración.....	221
4.- LA LEY DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS DE 20 DE DICIEMBRE DE 1.952.....	222
4.1.- El deber de información tributaria de terceros en la Ley de 20 de diciembre de 1.952.....	222
4.1.1.- El deber de información tributaria del Sector Público.....	223
4.1.2.- El deber de información tributaria del Sector privado.....	224
4.1.3.- El secreto bancario en la Ley de 1.952.....	225
5.- LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1957.....	228
5.1.- Objetivos de la Ley de 26 de diciembre de 1.957.....	228
5.2.- La colaboración social en la determinación de bases y cuotas. El régimen de Evaluación global y el régimen de Convenio.....	22
8	
A) Caracteres generales de los regímenes de estimación global.....	228
B) Antecedentes.....	232

**Página**

C) Diferencias entre Evaluaciones globales y Convenios.....	233
C.1) Desde el punto de vista objetivo.....	235
C.2) Respecto al ámbito de aplicación.....	235
C.3) Respecto a la voluntariedad.....	236
C.4) Por el objetivo que persiguen.....	237
C.5) Desde el punto de vista de la competencia.....	237
D) La colaboración social en las Evaluaciones globales. Las Juntas de evaluación.....	237
D.1) Composición de las Juntas.....	238
D.2) Relaciones de contribuyentes.....	239
D.3) Funcionamiento de las Juntas.....	241
D.3.1) Aprobación de módulos e índices.....	241
D.3.2) Aprobación de la evaluación global.....	242
D.3.2.1) Estudios económicos.....	243
D.3.2.2) Aprobación de la evaluación global por la Junta.....	243
D.3.2.3) La falta de acuerdo en la Junta.....	244
D.3.3) Asignaciones individuales.....	245
D.4) Recursos.....	246
E) La colaboración social en los Convenios con agrupaciones de contribuyentes.....	247
E.1) Definición.....	247
E.2) Solicitud y admisión de los Convenios.....	249
E.3) La Comisión mixta.....	250
E.3.1) Composición de las Comisiones mixtas.....	251

E.3.2) Elaboración de la propuesta de Convenio...	251
E.3.3) Aprobación de la propuesta de Convenio....	251
E.4) La aprobación o denegación del Convenio.....	252
E.5) La Comisión ejecutiva.....	253
E.6) Recursos.....	254
F) Los efectos y la incidencia que tuvo durante el periodo en que estuvo vigente.....	254
F.1) Disminución de la presión fiscal indirecta.....	255
F.2) El fraude fiscal.....	257
F.3) La falta de flexibilidad.....	258
G) Fracaso de la colaboración social en la Reforma de 1.957.....	259
5.3.- La importancia de la información y los deberes de información tributaria de terceros.....	262
5.3.1.- Excepciones al deber de información tributaria.....	265
A) El secreto del protocolo notarial.....	265
B) El secreto bancario en la Ley de 1.957.....	267
6.- LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 28 DE DICIEMBRE DE 1.963.....	269
6.1.- La colaboración social.....	269
6.2.- Los deberes de información tributaria de terceros. Remisión.....	272
A) El secreto bancario.....	273
7.- REFORMA TRIBUTARIA DE 1.964.....	274
7.1.- La colaboración social en la Reforma de 1.964.....	274

**Página**

A) La colaboración social y el régimen de Convenios con agrupaciones de contribuyentes.....	276
B) La colaboración social y el régimen de Evaluaciones globales.....	276
B.1) La colaboración social en los impuestos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.....	277
B.1.1) En la Contribución Territorial Urbana.....	277
B.1.2) En la Contribución Territorial Rústica.....	278
B.1.3) En el Impuesto sobre los rendimientos del Trabajo personal.....	279
B.1.4) En la cuota por beneficios del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.....	279
B.2) En el Impuesto general sobre la Renta de Sociedades.....	280
C) Involución de los regímenes de Evaluaciones globales y Convenios con agrupaciones de contribuyentes.....	281
7.2.- La colaboración individual mediante los deberes de información.....	283
A) El secreto bancario en la Reforma de 1.964 y hasta la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1.977.....	286

8.- LEY DE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL, 50/1.977, DE 14 DE NOVIEMBRE.....	289
8.1.- Introducción.....	289

8.2.- Los deberes de colaboración de las Entidades bancarias y crediticias.....	290
8.2.1.- Introducción.....	290
8.2.2.- Régimen jurídico de los deberes de colaboración de las entidades bancarias.....	294
A) El deber de colaboración y las entidades de crédito.....	295
A.1) Ámbito subjetivo.....	295
A.2) Objeto del deber de colaboración.....	297
A.3) Deber formal de comunicación.....	298
A.4) Infracciones y sanciones del deber de colaboración.....	299
B) Procedimiento especial de investigación.....	299
B.1) Inicio del procedimiento. Autoridad competente.....	300
B.2) La autorización.....	301
B.3) Procedimiento comprobador.....	304
B.4) Utilización de los datos obtenidos.....	306
8.3.- El fin de la colaboración social a raíz de la Reforma iniciada en 1.977.....	306
8.4.- Valoración.....	308

**PARTE TERCERA :**  
**LOS DEBERES DE INFORMACION TRIBUTARIA DE**  
**TERCEROS.**

**Página**

I.- INTRODUCCIÓN.....	312
II.- CONCEPTO DE DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.....	312
III.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.....	316
IV.- LOS SUJETOS DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.....	318
A.- Administración tributaria.....	318
A.1.- Administración Estatal.....	319
A.1.a) Órganos gestores.....	319
A.1.b) Órganos inspectores.....	320
a) Órganos cuya competencia exclusiva es obtener información.....	320
b) Órganos competentes para exigir información de terceros cuando les sea preciso para el desarrollo de sus funciones inspectoras.....	321
A.1.c) Órganos de recaudación.....	321
A.2.- Comunidades Autónomas.....	322
A.2.a) Régimen general.....	323
A.2.b) Régimen de Concierto o Convenio.....	325
A.2.b.1) Navarra.....	325
A.2.b.2) País Vasco.....	326
A.3.- Corporaciones Locales.....	327



## Página

1.- Introducción. Información fáctica. Datos propios y datos referenciados.....	385
2.- Toda clase de datos, informes y antecedentes.....	387
3.- Trascendencia tributaria.....	390
4.- Deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.....	402
VI.- MODALIDADES O FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN.....	407
1.- Introducción. Fuentes externas.....	407
2.- Obtención de información por suministro, obtención por captación y obtención directa.....	409
3.- Notas esenciales de la obtención de información por suministro.....	414
4.- Deberes específicos de suministro de información tributaria sobre terceros.....	424
4.1.- Introducción.....	424
4.2.- Deberes de suministro de información de los retenedores y de los obligados a ingresar a cuenta.....	426
A) Ámbito subjetivo.....	427
A.1) Retenedores.....	427
A.2) Obligados a ingresar a cuenta.....	432
B) Declaraciones o relaciones de retenciones y pagos a cuenta.....	435
B.1) En base al artículo 102 de la Ley 18/1.991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	436
B.1.a) Declaración positiva: trimestral o mensual.....	436

**Página**

B.1.b) Declaración negativa.....	437
B.1.c) Resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados.....	438
B.1.d) Certificado de retenciones o ingresos a cuenta.....	438
B.2.- El deber de declarar las retenciones e ingresos a cuenta en la Ley 43/95, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.....	440
4.3.- Declaración anual de operaciones con terceras personas.....	446
A.- Ámbito subjetivo.....	451
A.1.- Personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, y entidades del artículo 33 de la L.G.T que desarrollen actividades empresariales o profesionales.....	451
A.2.- Entidades Públicas al margen de la realización de actividades empresariales y profesionales y por las ayudas o subvenciones públicas que otorguen.....	452
A.3.- Sociedades, Asociaciones y Colegios profesionales.....	454
A.4.- Sujetos expresamente excluidos del deber.....	456
B.- Ámbito objetivo.....	458
B.1.- Contenido de la declaración.....	458
B.1.1.- Contenido de la declaración de cualquier persona o entidad, cuando realicen actividades empresariales o profesionales.....	459
B.1.1.a.- Exclusiones.....	460

**Página**

B.1.2.- Contenido cuando se trate de adquisiciones al margen de actividades empresariales o profesionales.....	463
B.1.2.a.- Exclusiones.....	463
B.1.3.- Contenido respecto a los colegios profesionales, asociaciones y sociedades mediadoras.....	463
C.- Cumplimentación de la declaración.....	464
C.1.- Datos identificativos.....	464
C.2.- Importe individualizado de las contraprestaciones.....	465
D.- Criterios de imputación.....	467
E.- Normas de gestión.....	468
F.- Infracciones simples.....	469
4.4.- Deber de información en la transmisión de valores...	470
4.5.- Deber de información sobre contribuciones, aportaciones o prestaciones relacionadas con Fondos y Planes de Pensiones : Declaración anual de partícipes y aportaciones.....	475
4.6.- Deber de comunicar la emisión de certificaciones, resguardos o documentos representativos de la adquisición de metales u objetos preciosos, timbres de valor filatélico o piezas de valor numismático.....	477

	<u>Página</u>
5.- Obtención de información por captación.....	479
5.1.- Concepto.....	479
5.2.- Órganos competentes.....	481
5.2.1.- La obtención de información vía captación competencia de los órganos de inspección.....	486
a) Órganos de la Inspección sobre los que recae la potestad de obtención de información vía captación....	486
5.3.- Procedimientos a seguir por los Órganos de la Inspección para la obtención de información vía captación.....	492
5.3.1.- Procedimiento general.....	494
5.3.1.a) Competencia orgánica.....	495
5.3.1.b) Requerimiento individualizado.....	496
5.3.1.c) Impugnabilidad de los requerimientos de información y suspensión del acto impugnado.....	509
5.3.2.- Procedimiento específico para la obtención de información bancaria.....	517
5.3.2.a) Órganos competentes para autorizar los requerimientos.....	519
5.3.2.b) Información que deberá solicitarse atendiendo al procedimiento especial.....	520
5.3.2.c) Informe previo del inspector que solicita la autorización.....	525
5.3.2.d) Requerimientos individualizados.....	526

**Página**

5.3.2.e) Comunicación simultánea a la entidad requerida y a la persona a que afecta la información.....	534
5.3.2.f) Modo de realización.....	535
5.3.2.g) Lugar de las actuaciones.....	536
5.3.2.h) Plazo.....	536
5.3.2.i) Información necesaria para probar o justificar los hechos consignados en las declaraciones tributarias.....	537
5.3.2.j) Cuentas indistintas o conjuntas.....	539
6.- Obtención directa.....	540
6.1.- Concepto.....	541
6.2.- Habilitación legal.....	541
6.3.- Modalidades.....	547
A) Obtención directa en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación.....	548
B) Obtención directa de información en sentido estricto.....	552
7.- Modalidades o formas establecidas en el intercambio de información fiscal internacional.....	556
7.1.- Intercambio de información previa solicitud.....	559
7.1.a) Ámbito objetivo.....	559
7.1.b) Órgano competente.....	560
7.1.c) Tramitación de la solicitud.....	562
7.2.- Intercambio automático de información.....	563
7.3.- Intercambio espontáneo de información.....	564

VII.- LIMITES AL DEBER DE COLABORACION.....	566
1.- Introducción.....	566
2.- Clasificaciones de los límites.....	569
a) Generales y especiales.....	569
a.1) Generales : materiales y formales.....	569
a.2) Especiales.....	570
b) Límites internos, y límites al intercambio de información.....	570
c) Límites objetivos, subjetivos y procedimentales.....	570
d) Desde el punto de vista del ámbito temporal : Límites anteriores, coetáneos y posteriores al procedimiento de obtención de información.....	571
d.1) Límites posteriores de carácter directo.....	572
d.2) Límites posteriores de carácter indirecto.....	572
e) Límites que suponen el respeto a las garantías individuales del administrado atribuidas por normas fundamentales, de rango ordinario y por los principios generales del Derecho.....	572
f) Atendiendo a la fuente normativa de la que emanan y a la naturaleza material o procedimental que los origina.....	573
g) Nuestra propuesta de clasificación de los límites.....	574
3.- Límites constitucionales.....	576
3.1.- Introducción.....	576

**Página**

3.2.- El derecho a la intimidad.....	577
3.2.1.- Introducción.....	577
3.2.2.- Concepto de derecho a la intimidad.....	580
3.2.3.- Titulares del derecho a la intimidad.....	582
3.2.4.- Ámbito del derecho a la intimidad. La intimidad económica.....	584
3.2.5.- El derecho a la intimidad y el secreto bancario.....	602
3.2.5.a) Introducción.....	602
3.2.5.b) Concepto.....	603
3.2.5.c) Naturaleza jurídica.....	605
3.2.5.d) Fundamento.....	605
3.3.- La inviolabilidad del domicilio.....	620
3.3.1.- Introducción.....	620
3.3.2.- Configuración constitucional de la garantía...620	
3.3.2.1.- Domicilio particular.....	622
3.3.2.1.a) Concepto de domicilio particular.....	622
3.3.2.1.b) El derecho de la Inspección a entrar en el domicilio particular y la inviolabilidad del mismo.....	626
3.3.2.1.c) El mandamiento judicial.....	632
3.3.2.2.- La protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas.....	634
3.3.2.2.a) Concepto de domicilio de las personas jurídicas.....	634

**Página**

3.3.2.3.- Entrada en locales de negocio, fincas y demás establecimientos en que se desarrollen actividades sometidas a gravamen.....	641
3.4.- El secreto de las comunicaciones.....	645
3.5.- Límites al uso de la informática.....	652
3.5.1.- Introducción.....	652
3.5.2.- Protección constitucional y su desarrollo. Excepciones en el ámbito tributario.....	653
3.5.3.- El uso de la informática en relación a la obtención directa de información.....	665
3.6.- El secreto profesional en la Constitución.....	667
3.6.1.- Introducción.....	667
3.6.2.- Fundamento jurídico del secreto profesional..	672
3.7.- La reserva de Ley como límite al establecimiento y desarrollo de los deberes de información tributaria de terceros.....	676
4.- Límites impuestos por disposiciones normativas con rango de Ley.....	678
4.1.- El secreto profesional.....	678
4.1.a) El secreto profesional de los profesionales liberales.....	682
4.1.b) El secreto de los profesionales liberales que se dediquen a asesoramiento o defensa.....	687

**Página**

4.1.c) Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.....	694
4.1.d) Autoridades que pueden recabar información a los profesionales.....	696
4.1.e) El secreto profesional en el ejercicio de la libertad de información.....	697
4.2.- El secreto estadístico.....	698
4.2.a) Introducción.....	698
4.2.b) Ámbito objetivo.....	700
4.2.c) Fundamento del secreto estadístico.....	703
4.2.d) Ámbito subjetivo.....	705
4.2.e) Principios.....	706
4.2.f) El secreto estadístico en el R.G.I.T.....	708
4.3.- El secreto del protocolo notarial.....	708
4.3.a) El secreto del protocolo notarial hasta la Ley 10/85.....	709
4.3.b) El secreto del protocolo notarial tras la Ley 10/85.....	713
4.4.- El secreto de las diligencias sumariales.....	714
5.- Límites que derivan de los Principios Generales del Derecho.....	718
5.1.- El principio de subsidiariedad.....	718
5.2.- El principio de proporcionalidad.....	727

6.- Límites que derivan de la recepción del Derecho Comunitario en materia de intercambio de información tributaria.....736

VIII.- EL EMPLEO DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA: GARANTIAS PARA EL ADMINISTRADO EN LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN.....739

1.- Introducción.....739

2.- Carácter reservado de la información y límites a su utilización.....742

2.1.- Excepciones.....745

2.1.1.- La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.....745

2.1.2.- La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.....747

2.1.3.- La colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social.....749

2.1.4.- La colaboración con las Comisiones Parlamentarias.....749

2.1.5.- La colaboración nacional e internacional entre Administraciones Públicas para la lucha contra el fraude en materia de subvenciones y ayudas públicas.....751

**Página**

3.- El secreto fiscal desde el punto de vista subjetivo. El deber de sigilo.....	753
3.1.- Introducción.....	753
3.2.- El deber de sigilo en la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.....	753
3.3.- Deber genérico y deber específico.....	756
3.4.- Concepto.....	758
3.5.- Fundamento.....	761
3.6.- Infracciones.....	761
3.7.- El deber de sigilo respecto a la información obtenida en base al intercambio internacional.....	764
4.- Publicidad de los infractores.....	769
5.- Acceso y control de la información por el interesado.....	771

**IX.- REGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACION...775**

1.- Introducción.....	775
2.- Infracciones tributarias cometidas por incumplimiento de los deberes de información.....	780
2.1.- Concepto.....	780
2.2.- Clases de infracciones. Las infracciones simples y los deberes de información tributaria de terceros.....	782
3.- Sanciones por incumplimiento de los deberes de información.....	793
3.1.- Sanciones pecuniarias.....	794
3.1.1.- Graduación de las sanciones.....	798
a) La reincidencia o comisión repetida de infracciones tributarias.....	801

**Página**

b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.....	803
c) La utilización de medios fraudulentos o de personas interpuestas.....	804
d) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de los deberes formales o de colaboración.....	808
e) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados, y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales o de colaboración o información a la Administración tributaria.....	809
3.2.- Sanciones accesorias.....	814

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>823</b>
--------------------------	------------

**BIBLIOGRAFIA.**

## **INTRODUCCIÓN GENERAL.**

## **INTRODUCCIÓN GENERAL.**

La Ley 25/95, de 20 de julio, ha introducido modificaciones en los preceptos que la Ley General Tributaria destina a regular la colaboración con la Administración Tributaria, tanto en el artículo 96 L.G.T., tradicionalmente destinado a articular la colaboración social con un significado bien distinto al que se le dota actualmente ; y en los que articulan la colaboración individual que se impone en base al deber de información tributaria de terceros, modificando algunos aspectos de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, volviendo a poner de plena actualidad el tema de los deberes de información tributaria de terceros, que han alcanzado un elevado grado de protagonismo, sobretodo a lo largo de esta última década, desde la reforma practicada con la Ley 10/85, de 26 de abril.

El objeto fundamental de esta Tesis Doctoral ha sido el de determinar los rasgos más característicos de estos dos tipos de colaboración con la Administración tributaria: la colaboración colectiva o social y un tipo de colaboración individual, la que viene exigida a través de los deberes de información tributaria de terceros, ya sea como consecuencia de una norma de carácter general que los establezca, o mediante el ejercicio de la potestad administrativa encomendada a los órganos de la Inspección de los Tributos ; a través de la sistematización y el análisis del régimen jurídico que les resulte aplicable en base a las modificaciones introducidas en la L.G.T. por la Ley 25/95, de 20 de julio, citada.

Para proceder a abordar este estudio, nuestro trabajo se ha estructurado en tres grandes partes, cada una de ellas distribuidas en varios capítulos.

En la Parte Primera, de carácter introductorio, tras constatar los profundos cambios producidos en el ámbito de la Gestión tributaria - en el que se encuadran los deberes que estudiamos -, de forma coetánea al protagonismo alcanzado por los deberes de información tributaria de terceros. Se procede, a continuación, al análisis del régimen jurídico general de los deberes tributarios, y posteriormente a profundizar en el régimen jurídico particular de los deberes de colaboración, distinguiendo básicamente, en su seno, entre deberes de colaboración de carácter colectivo o social, y deberes de carácter individual, poniendo especial énfasis en señalar la nueva configuración que tiene actualmente la colaboración social determinado por el nuevo contenido con que se ha dotado al artículo 96 L.G.T. en virtud de la reforma de 1.995.

En la Parte Segunda se analiza la evolución que ha tenido la modalidad de colaboración social, al hilo de los momentos más significativos de su desarrollo en nuestro país, poniendo de manifiesto el distinto sentido y significado que la misma tuvo, y de forma paralela se procede al análisis de los hitos que han marcado el desarrollo creciente de los deberes individuales de información tributaria de terceros.

En la Parte Tercera, se procede al estudio sistemático del régimen jurídico derivado de la legislación vigente en materia de deberes de información tributaria de terceros, poniendo de manifiesto el concepto, naturaleza jurídica, ámbito subjetivo, y objetivo de los mismos, las modalidades de obtención de información, los límites aplicables, las garantías para el administrado en la utilización de la información, finalizando con

una breve referencia al régimen de infracciones y sanciones ante el incumplimiento de estos deberes.

Para la realización del trabajo se han utilizado tres tipos de fuentes : la primera, el estudio de la doctrina básicamente de nuestro país, y en la medida que ha sido necesario, se han consultado autores extranjeros ; la segunda fuente analizada ha sido el seguimiento de la normativa aplicable en cada uno de los aspectos que se analizan, poniendo especial énfasis en las distintas reformas operadas en el seno de la Ley General Tributaria, que han afectado a los preceptos que regulan la colaboración con la Administración tributaria que constituye nuestro objeto de estudio ; y la tercera fuente utilizada ha sido la jurisprudencia sentada por las distintas instancias judiciales, tanto los pronunciamientos de los Tribunales Económico-Administrativos, como los de la Audiencia Nacional, del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional en esta materia.

En definitiva, esta Tesis Doctoral, pretende ser una investigación sistemática, analítica y actual de un tema de la Parte General del Derecho Tributario, centrado en dos manifestaciones de los deberes de colaboración con la Administración tributaria : la colaboración colectiva o social y la colaboración individual de información tributaria de terceros.

***PARTE PRIMERA.***

**PLANTEAMIENTO GENERAL DE  
LOS DEBERES DE COLABORACIÓN.**

## I.- INTRODUCCIÓN.

Nuestra Constitución consagra el principio de generalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos en el artículo 31.1 CE:

*“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”.*

En base a este deber de contribuir se instrumentan una serie de deberes de colaboración a cargo de los administrados distintos de la obligación tributaria principal que consiste en el pago del tributo<sup>1</sup>.

Como analizaremos en esta primera parte de nuestro trabajo, estos deberes han alcanzado un gran protagonismo en nuestros días, simultáneamente e interrelacionados con los cambios que se han producido en el ámbito de la gestión tributaria, básicamente desde la generalización de las autoliquidaciones y de la ampliación de las funciones tradicionalmente atribuidas a la Inspección de los Tributos, al asumir funciones liquidadoras y de obtención de información.

---

<sup>1</sup> Como señalaba A.D. GIANNINI, el tributo afecta a la propiedad y a la libertad de los súbditos. Luego éstos tienen intereses que es preciso proteger jurídicamente, pero, además, el Estado tiene también necesidad de unos recursos para atender las necesidades públicas. Con lo que el ordenamiento jurídico debe garantizar la consecución de aquéllos, incluso en la forma más segura, más ágil, más expedita". Ver GIANNINI, A.D.: "I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario", págs. 123 y ss., citado por PEREZ 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". Rv. DF y HP, núm. 86, 1.970, pág. 141.

Estos cambios han conducido a un nuevo marco de relaciones entre la Administración y los administrados, basadas en un acercamiento entre ambos que pretende conseguir el cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes fiscales por parte de los contribuyentes, quedando la actividad Administrativa, por una parte, relegada, cada vez más, a una función de control y, por otra, a una función de servicio público prestando asistencia e información a los contribuyentes.

Por otra parte, también tendremos ocasión de poner de manifiesto que el establecimiento de estos deberes de colaboración se ha revelado como un instrumento eficaz para conseguir la información necesaria para mejorar la gestión del sistema tributario y para atajar el fraude fiscal. Pero la progresiva extensión de aquéllos ha implicado un aumento considerable de la presión fiscal indirecta, que en los últimos tiempos se ha pretendido paliar, por parte de la Administración, intensificando la información y asistencia a los contribuyentes.

Posteriormente centraremos nuestro análisis en el régimen jurídico de los deberes tributarios, diferenciándolos de la obligación tributaria partiendo de las diversas teorías elaboradas a nivel doctrinal y jurisprudencial y del criterio seguido por la Ley General Tributaria, podremos poner de manifiesto el concepto de los mismos y las diferentes clasificaciones posibles que permitan sistematizarlos.

Entre todos los deberes tributarios vamos a centrarnos en los de colaboración en la gestión de los tributos procediendo tras definirlos, a delimitar su naturaleza jurídica, su fundamento, características, las distintas clasificaciones elaboradas a nivel doctrinal y los tipos de deberes de colaboración que actualmente, tras la reforma efectuada por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, contiene la Ley General Tributaria, dedicando

especial atención a la nueva modalidad de colaboración social que la misma ha introducido.

## II.- LA GESTIÓN TRIBUTARIA.

Los deberes de colaboración impuestos a los administrados tienen como finalidad coadyuvar a la Administración a la consecución de determinados fines que le son propios en la gestión de los tributos, es decir, en el procedimiento de aplicación de los tributos.

De ahí que debamos empezar, sin perjuicio de lo que más adelante diremos sobre las teorías que abogan por el estudio, desde un punto de vista dinámico del procedimiento de aplicación de los tributos, encuadrando los deberes de colaboración dentro del concepto de gestión tributaria, refiriéndonos, asimismo, a los profundos cambios operados en los últimos años en este procedimiento.

El concepto de procedimiento de gestión tributaria comúnmente seguido por la doctrina<sup>2</sup> se refiere al conjunto de actividades desarrolladas por la Administración en orden a la *comprobación y liquidación de los tributos*, es decir, aquellas actividades en materia tributaria distintas de la resolución de reclamaciones y comprensivas de las de comprobación, liquidación y recaudación. Sin embargo, tal como se desprende de la propia LGT, teniendo en cuenta que la recaudación puede ser conceptuada como autónoma y específica en relación a la comprobación y liquidación<sup>3</sup>, cabe afirmar que el

---

<sup>2</sup> Acerca del concepto amplio de procedimiento de gestión que se desprende del art. 90 LGT, por todos ver ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos tributarios". Marcial Pons, Madrid, 1.990, pág. 27.

<sup>3</sup> Como señalan PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCÍA, E.: "Curso de Derecho tributario". T. II, 3a. ed., Madrid, 1.980, págs. 49 y 50.

“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 ejercitativo el derecho de la Administración financiera a percibirlo”<sup>4</sup>.

Este concepto de gestión tributaria es adoptado por la Ley General Tributaria, dándole diversa amplitud, tanto en su artículo 90<sup>5</sup>, como en el Capítulo III del Título III dedicado al “Procedimiento de Gestión Tributaria”<sup>6</sup> en cuya Sección 2ª. relativa a la comprobación e investigación se establece el marco legal de los deberes de colaboración individual de terceras personas facilitando información con trascendencia tributaria que posean en virtud de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que constituye el objeto central de nuestro estudio.

---

<sup>4</sup> CLAVIJO HERNANDEZ, F.: “El procedimiento de liquidación”. La Laguna, 1.983. (inédito), pág. 11, citado por NUÑEZ PEREZ, G.: “La actividad administrativa de comprobación tributaria”. Civitas, REDF, núm. 53, 1.987, pág. 43.

<sup>5</sup> En el que se distingue entre las funciones de la Administración tributaria de gestión para la liquidación y recaudación, por un lado, y de resolución de reclamaciones, por otro.

<sup>6</sup> Se ha criticado por parte de la doctrina -SANCHEZ SERRANO, L: “Comentarios al artículo 101 y siguientes de la Ley General Tributaria”, en “Comentarios a las Leyes financieras y tributarias”, Madrid, 1.983, pág. 34-, la utilización del término “gestión”, en la LGT, con un sentido escasamente técnico, puesto que quedan en el ámbito genérico de la gestión tributaria, pero excluidos del concreto procedimiento de gestión, la liquidación (Capítulo IV), la recaudación (Capítulo V), la inspección (Capítulo VI), la colaboración social en la gestión tributaria (Capítulo II), - suprimido en cuanto a regulación base del régimen de estimación objetiva global, pero dotado de nuevo contenido en base al reformado art. 96 en virtud de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, como tendremos ocasión de comentar más adelante -; y el procedimiento de los extinguidos Jurados Tributarios (Capítulo VII).

Pero normalmente el concepto de "procedimiento de gestión" que se adopta a nivel doctrinal<sup>7</sup> se circunscribe a lo que el artículo 90 de la LGT denomina "liquidación" tributaria, de ahí que se empleen indistintamente los términos gestión y liquidación para referirse, en palabras de CLAVIJO HERNÁNDEZ, al procedimiento conducente a hacer exigible la obligación de pagar el impuesto y ejercitativo el derecho de la Administración financiera a percibirlo.

No obstante, en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria, a partir del nuevo sistema tributario de 1.978<sup>8</sup> se ha producido un cambio fundamental, que ha venido marcado por el enorme incremento de los deberes de colaboración de carácter individual ligado a dos hechos principales: la gran expansión de las autoliquidaciones, en el ámbito prácticamente de todas las figuras tributarias de alguna importancia; y que la Administración ha dejado de ser una Administración liquidadora, actuante, para ser básicamente "una Administración controladora, prueba de ello es la acumulación de funciones, por una parte, de comprobación, y por otra parte, funciones

---

<sup>7</sup> En este sentido ver FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol". Escola d'Administració Pública de Catalunya. Marcial Pons, 1a. ed. de la 17a. ed. castellana, Madrid, 1.995, págs. 421 y ss.; PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: "Curso de Derecho Tributario", op. cit., págs. 49 y 50; PALAO TABOADA, C.: Estudio preliminar al Vol. III de la obra de BERLIRI, A.: "Principios de Derecho Tributario". Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1.974, pág. 19.

<sup>8</sup> Sin perjuicio de que profundicemos al estudiar la Evolución Histórica, podemos citar en este momento que las causas técnicas que han influido fundamentalmente en la transformación del sistema de gestión tributaria, vienen determinadas en el ámbito de la imposición directa debido a la necesidad de modernizar un sistema tributario a través de la personalización de la carga tributaria y la subjetivización del impuesto acercándolo a las verdaderas bases reales del contribuyente, considerándolo individualmente. Y en el ámbito de la imposición indirecta, la necesidad de ir acercándonos a la recepción de un impuesto indirecto como es el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ver CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración". En XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid, 1.986, pág. 786.

represivas, que se van absorbiendo en manos de una misma Organización, que es en este caso la Inspección de los Tributos"<sup>9</sup>.

Esta transformación del sistema tributario comporta necesariamente una mayor presencia del administrado en el marco de la gestión tributaria<sup>10</sup> de forma que han cambiado de signo las relaciones entre Administración y administrados.

Como consecuencia de estos cambios operados en el procedimiento de gestión tributaria se ha producido una gran expansión de los deberes de colaboración que recaen en el administrado.<sup>11</sup>

### **1.- Generalización de las autoliquidaciones.**

En efecto, un hecho fundamental determinante del nuevo procedimiento de gestión ha sido la generalización de las autoliquidaciones.

Prescindiendo en este momento, de efectuar un análisis de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones, ni de profundizar en su naturaleza, efectos, régimen jurídico, ni en la evolución que en las mismas se ha operado desde que en 1.963, el artículo 10.k) de la LGT apuntara la reserva legal para las

---

<sup>9</sup> CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración". En XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid, 1.986, pág. 786.

<sup>10</sup> CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración", op. cit., pág. 786.

<sup>11</sup> CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración", op. cit., pág. 786.

mismas, por cuanto excedería de nuestro objetivo en el presente trabajo<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> La doctrina se ha ocupado extensamente de este tema. Entre los que podemos citar: MARTIN DELGADO, J.M.: "Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Rv. H.P.E., núm. 84, 1.983, págs. 13 y ss.; SANCHEZ SERRANO, L.: "La declaración tributaria". I.E.F., Madrid, 1.977, pág. 62.; CORTES DOMINGUEZ, M.: "La declaración tributaria". Rv. DF y HP, núm. 52, 1.963, págs. 1035-1036; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos". Civitas, REDF, núm. 11, 1.976 y "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", Civitas, REDF, n.º 37, 1.983, págs. 81 y ss.; BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Nueva regulación de las autoliquidaciones". Rv DF y HP, núm. 85, 1.970 ; FERNANDEZ LOPEZ, E.: "Autoliquidaciones y recargo de prórroga". Crónica Tributaria, núm. 39, 1.981; SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero" Tomo I, Vol. III, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, y "Lecciones de Derecho Financiero" Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense, 8a. ed. 1.990.; GUTIERREZ DEL ALAMO y MAHOU, J.: "Naturaleza jurídica de la autoliquidación". Rv. DF y HP, núm. 93, 1.971; ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C.: "Derecho Financiero y tributario". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1.979; ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos tributarios", Marcial Pons, Madrid, 1.990, págs. 50 y ss; CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "El acto de liquidación", Civitas, REDF, núm. 20, 1.978; BANACLOCHE PEREZ, J.: "Las declaraciones liquidaciones y las declaraciones complementarias". Rv. HPE, núm. 80, 1.983.; DRAKE, R.: "Incorporación a los textos refundidos de las leyes de los diversos impuestos del régimen de autoliquidaciones". Rv. DF y HP, núm. 87, 1.970; ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias". Civitas, REDF, núm. 37, 1.983.; GONZALEZ PAEZ, E.: "Carácter administrativo de las autoliquidaciones". Rv. Crónica Tributaria, núm. 51, 1.984; HERNANDEZ TORNOS: "La revisión de las autoliquidaciones". Rv. Crónica Tributaria, núm. 51, 1.984; HUESCA BOADILLA, R.: "La impugnación de las autoliquidaciones". Rv. Ciss Comunicación, núm. 48, 1.988; JIMENEZ DIAZ, A.: "En torno a la rectificación de las autoliquidaciones". Rv. Crónica Tributaria, núm. 51, 1.984; MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Ed. Tecnos, Madrid, 1.990, págs. 388 y ss.; MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". 3a. ed. Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.987, págs. 301 y ss.; MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Ed.

Debemos decir, sin embargo, que creemos que las autoliquidaciones constituyen "actos de los particulares regulados por el Derecho Tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas"<sup>13</sup>.

En este sentido, como actos de colaboración de los particulares impuestos por las normas tributarias, la generalización de las mismas operada a partir de 1.970<sup>14</sup> en

---

de Derecho Financiero. EDERSA, 4a. ed., Madrid, 1.990, págs. 378 y ss.; MORILLO MENDEZ, A.: "Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones". Crónica Tributaria, núm. 54, 1.985; PONT MESTRE, M.: "Distinción entre el derecho a la impugnación de las autoliquidaciones y el derecho a la devolución de los ingresos pendientes de autoliquidaciones". Rv. Gaceta Fiscal, núm. 17, 1.984; POZO LOPEZ DEL, J.: "La generalización de las declaraciones-liquidaciones y su incidencia en las relaciones Administración - contribuyente". En "Política y Administración de las Reformas Tributarias". Asamblea del CIAT, I.E.F., Madrid, 1.986, págs. 555 y ss.; RUIZ GARCIA, J.R.: "La liquidación en el ordenamiento tributario". Civitas Monografías. Madrid, 1.987, págs. 269 y ss.; TURPIN VARGAS, J.: "Las declaraciones-liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa". Rv. DF y HP, núm. 109, 1.974.

<sup>13</sup> MARTIN DELGADO, J.M.: "Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Rv. H.P.E.. núm. 84, 1.983, pág. 49. En el mismo sentido la mayor parte de la doctrina, entre los que citamos a FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos". op. cit., pág. 85; ESEVERI, E.: "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones...", op. cit., págs. 103 y 105; RUIZ GARCIA, J.J.: "La liquidación...", op. cit., pág. 270; PEREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario. Parte General". Civitas, 3a. ed., Madrid, 1.993, pág. 195. En contra, y considerando las autoliquidaciones como una acto de liquidación provisional realizada por el sujeto pasivo en virtud de una transferencia de funciones: MARTINEZ LAFUENTE, BOLLO AROCENA.

<sup>14</sup> Ver al respecto MARTIN DELGADO, J.M.: "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones...", op. cit., pág. 45. Aunque el proceso se inicia a partir de la Reforma de 1.964. Ver ESEVERRI, E.: "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias", op. cit., págs. 95 y ss; RUIZ GARCIA, J.R.: "La liquidación...", op. cit., pág. 274, nota 20.

prácticamente todos los tributos - en el ámbito estatal se exceptúan el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, donde son posibles con carácter potestativo y la Renta de Aduanas, quedando en el ámbito local únicamente excluidos los impuestos que se gestionan mediante padrón o matrícula -, ha venido determinada por el avance, mejora y perfeccionamiento técnico de los distintos tributos que integran nuestro sistema tributario<sup>15</sup> que ha puesto de manifiesto la necesidad imprescindible de un alto nivel de colaboración de los contribuyentes<sup>16</sup>.

De esta forma, en el procedimiento de gestión, se produce un progresivo aumento de los deberes de colaboración individual facilitando 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 también, simultáneamente, de deberes a cargo de otras personas con las que éste mantiene relaciones económicas, profesionales o financieras, a los que dedicaremos la tercera parte de este trabajo.

## **2.- Asunción de competencias liquidadoras por parte de la Inspección de Tributos.**

El auge de los deberes de colaboración de carácter individual responde a una idea clara, coadyuvar a la

---

<sup>15</sup> No quiere decirse con esto que nuestro sistema tributario haya alcanzado el grado de perfeccionamiento técnico que sería deseable, pero es indudable que con la reforma de 1.978 se ponen las bases para alcanzarla y que se instauran técnicas de aplicación de los tributos más complejas y refinadas, lo que requiere un alto nivel de colaboración del sujeto pasivo.

<sup>16</sup> Ver RUIZ GARCIA, J.R.: "La liquidación...", op. cit., pág. 270.

Administración tributaria al sostenimiento de los gastos públicos, facilitando las funciones de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Estas funciones de control<sup>17</sup> que tradicionalmente ha desempeñado la Inspección de los tributos a través de las actividades de comprobación e investigación de los hechos imponible declarados, se han visto reforzadas en la medida que ha aumentado el protagonismo y las actividades encomendadas a la misma.

La extensión y el refuerzo de las funciones de la Inspección, tradicionalmente encargada de las actuaciones de comprobación e investigación, ha estado marcado por la asunción de funciones liquidadoras, atribuidas originariamente a las oficinas gestoras.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Ver LALUMIERE, P.: "Las funciones de los miembros de la Inspección General de Finanzas". Rv. Presupuesto y Gasto Público, núm. 12, 1.982, págs. 273 y ss.

<sup>18</sup> Son numerosos los estudios doctrinales dedicados a este tema, entre los que podemos citar: FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", Civitas, REDF, núm. 11, 1.976, págs. 401 y ss; ESEVERRI, E.: "Las actuaciones inspectoras". Rv. DF y HP, núm. 200, 1.989, págs. 339 y ss.; PALAO TABOADA, C.: "El Reglamento de la Inspección. Una disposición tardía e insuficiente". Gaceta Fiscal, núm. 37, 1.986, págs. 127 y ss. Ibid. "El nuevo procedimiento de inspección tributaria". H.P.E., núm. 80, 1.983, págs. 13 y ss; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "La inspección de los tributos: Una evolución significativa". Civitas, REDF, núm. 4, 1.974, págs. 767 y ss y del mismo autor: "Notas sobre la Inspección de los tributos después de la Reforma tributaria". Crónica tributaria, núm. 36, 1.981, págs. 157 y ss.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "El procedimiento simplificado de liquidación del RD 1920/1.976, de julio". Civitas, REDF, núm. 19, 1.978, págs. 389 y ss.; MANTERO SAENZ, A.: "La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras". Crónica Tributaria, núm. 51, 1.984, págs. 83 y ss. Ibid. "La Inspección en el proceso tributario" prólogo a la obra de ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos tributarios". Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.984; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: "Competencia para las liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras" PUEYO MASO, J.A.: "Los actos y el procedimiento de actuación de la

Esta ampliación de funciones<sup>19</sup>, culmina con la reforma operada en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, al dotar de rango legal, a través de la incorporación en el art. 140, c), del reconocimiento a la Inspección de los

---

Inspección tributaria. El RD 412/1.982, de 12 de febrero". H.P.E., núm. 75, 1.982, págs. 153 y ss. Ibid. "Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria". Crónica Tributaria, núm. 50, 1.984, págs. 267 y ss; RODRIGUEZ CATIVELA, E.J.: "La oficina técnica de la Inspección: Una creación del RD 412/1.982, de 12 de febrero". Crónica Tributaria, núm. 42, 1.982, págs. 213 y ss.

<sup>19</sup> Que se produjo de forma paulatina y progresiva, originándose el proceso en la Real Orden de 23 de septiembre de 1.927, con el establecimiento de las "actas de invitación" y cuyos hitos más importantes fueron el art. 145 de la LGT de 1.963; el Decreto de 8 de julio de 1.965, estableciendo el procedimiento simplificado en el cual el Inspector formulaba una propuesta de regularización indicando la liquidación correspondiente y las sanciones, quedando plasmadas en el contenido de las actas no sólo elementos fácticos, sino también jurídicos, aplicables para los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y sobre el Lujo, de tal forma que la administración gestora sólo de modo formal continuaba liquidando; el Real Decreto de 16 de julio de 1.976, extendiendo el procedimiento simplificado de liquidación a la práctica generalidad de los tributos estatales, exceptuando la Renta de Aduanas y los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero señalando que las actuaciones de los Inspectores daban lugar a auténticas liquidaciones y no ya a propuestas de liquidación; el Real Decreto de 12 de febrero de 1.982, que hizo coincidir en la Inspección la competencia para resolver y dictar el acto administrativo de liquidación. Ahora bien, esta evolución sufrió un retroceso en virtud de la STS de 24 de abril de 1.984, puesto que declaró la nulidad de pleno derecho de los RD 412/1.982, de 12 de febrero y RD 1547/1982, de 9 de julio, por entender que infringían normas de rango superior puesto que de los artículos 109 y 140 de la LGT no podía considerarse que la Inspección pudiese tener funciones liquidadoras. Para profundizar en la evolución histórica de este proceso, ver CHECA GONZALEZ, C.: "La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución". Rv. Impuestos, núm. 12, diciembre, 1.986, págs. 280 y ss.; DURAN-SINDREU, A: "Comentarios a la STS de 24-4-84 en relación al RD 412/1.982" Rv. DF y HP, núm. 172, 1.984, págs. 951 y ss; CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La STS de 24-4-1.984 en relación al RD 412/1.982". Rv Jurídica de Catalunya, núm. 4, 1.985, págs. 201 y ss. Sobre la constitucionalidad del art. 140 LGT: STC 76/1.990, de 26 de abril.

Tributos, de la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación y, simultáneamente, en el art. 140, d), de la práctica de "*actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos*".

Aprobándose, posteriormente, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, RD 939/1.986, de 25 de abril, en el que en diversos preceptos, se señala con toda claridad que a la Inspección de los Tributos le corresponde la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones comprobatorias e investigadoras.

Al protagonismo alcanzado por la Inspección de los Tributos en el ámbito de las liquidaciones tributarias en relación a los sujetos pasivos debemos añadir otra importante actividad, instrumental respecto a aquélla, consistente en la obtención de información de terceras personas, sujetas al deber de colaboración<sup>20</sup>.

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 tributaria. 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 imposición<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Ver PEREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario. Parte General". Civitas, 3a. ed. Madrid, 1.993, pág. 242.

<sup>21</sup> En este sentido ESEVERRI, E.: "Las actuaciones inspectoras". Rv. DF y HP, núm. 200, 1.989, pág. 342.

En este sentido la actuación de obtención de información puede inscribirse dentro del proceso de comprobación de la situación tributaria de una persona o ser el antecedente previo que motiva la actuación de la Inspección. Pueden tener carácter autónomo desvinculado de cualquier otra actuación inspectora o ser el subproducto de una actuación de comprobación o investigación<sup>22</sup>.

Sea cual sea el momento en que se lleven a cabo las actuaciones inspectoras de obtención de información, que en su momento desarrollaremos, ahora nos interesa resaltar que, en definitiva, las mismas 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 y agilizar la gestión tributaria.

### **3.- Relevancia de la colaboración con los órganos recaudadores.**

Si los deberes de colaboración son necesarios para los órganos de inspección, no podemos olvidar que también lo son para el efectivo cumplimiento de las tareas recaudatorias.

La importancia de la colaboración para los órganos recaudadores, se ha visto incrementada por dos circunstancias:

Por un lado, en el ámbito de la Hacienda Estatal, al asumir por parte de la Administración las funciones recaudatorias encomendadas anteriormente a los Recaudadores de tributos<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> GONZALEZ POVEDA, V.: "Procedimiento inspector" Impuestos, núm. 19, 1.989, pág. 236.

<sup>23</sup> Que se produce a través del Real Decreto 1327/86, en virtud del cual los Recaudadores de Hacienda y de zona dejan de ser órganos de recaudación y

Por otro, la alteración operada en el orden para practicar embargos<sup>24</sup>, dejando en primer lugar el dinero en efectivo o en cuentas abiertas en Entidades de Crédito.

Estas dos circunstancias, unidas a la posibilidad de requerir información, por parte de los órganos de gestión recaudatoria de la Administración tributaria, de las entidades bancarias y crediticias, en virtud de la ampliación operada en el artículo 111 LGT por el RD 1.327/86, no han estado exentas de polémica entre la Administración tributaria y las Entidades bancarias<sup>25</sup>.

Entre ambas existen unas especiales y estrechas relaciones de colaboración facilitando información que pondremos de manifiesto en la tercera parte de este trabajo, relaciones entre las que nos interesa destacar en este momento las que se realizan a solicitud de los órganos recaudadores de la Hacienda Pública, al requerir a las Entidades crediticias el embargo de las cuentas de determinadas personas, ordenando la inmovilización de los saldos y su ingreso en las cuentas restringidas.

---

las Diputaciones Provinciales cesan en la encomienda del servicio recaudatorio, pasando a desempeñarse el servicio por órganos incardinados en la propia Administración financiera. De esta forma, como señala SANZ LARRUGA, F. J.: "Reforma de la recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública". Rv. Impuestos, nº 11, 1988, pág. 155, se ha tratado de adecuar la función recaudatoria a las transformaciones sufridas por la estructura organizadora de la Administración de la Hacienda Pública, persiguiendo una mayor eficacia.

<sup>24</sup> En virtud de lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 33/87, de Presupuestos para 1.988.

<sup>25</sup> Ver al respecto TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "El embargo de cuentas bancarias por parte de los órganos recaudadores de tributos". Rv. La Ley., nº 2.118, 1.988, págs. 956 y ss.

Al respecto la polémica se ha suscitado entorno a los requisitos y formalidades que deberán cumplir los requerimientos que emitan los órganos recaudadores dirigidos a la obtención de información acerca de cuentas bancarias a embargar para que sean atendidos sin excusas por las Entidades crediticias.

Sobretudo acerca de si será necesario especificar las cuentas a embargar<sup>26</sup>, si será necesaria la autorización del Delegado de Hacienda o de otra autoridad administrativa<sup>27</sup>, como sucede con los requerimientos que emite la Inspección.

Al margen de esta polémica, que no consideramos oportuno desarrollar en este momento, por cuanto excede de nuestro objetivo, cual es poner de manifiesto que 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.

---

<sup>26</sup> Ver al respecto: TEJERIZO LOPEZ, J. M.: "El embargo de cuentas bancarias...", op. cit., pág. 961; RUIZ GARCIA, J. R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", Cuadernos Civitas, Madrid, 1.988, págs. 160 y 161.

<sup>27</sup> Al respecto ver Sentencia de la Sala 4ª, del Tribunal Supremo de 14 de junio de 1.983 donde se concluye que no es necesario para la validez y eficacia del requerimiento que en él se precise la cuenta del deudor, ni que derive de una autoridad determinada no teniendo nada que ver con el secreto bancario. Opinión seguida por la doctrina, entre los que podemos citar a CERVERA TORREJON, F.: "La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes". En Estudios sobre tributación bancaria. Civitas, Madrid, 1.985, pág. 255 y 276; OTERO NOVAS, J. M.: "El secreto bancario, vigencia y alcance". Revista de Derecho Bancario y Bursátil, nº 20, 1.985, págs. 783 y 784; CHECA GONZALEZ, C.: "El embargo administrativo de cuentas bancarias por parte de los recaudadores municipales". Impuestos, 1.986-II, págs. 166 y ss., especialmente, 169; RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág.161 y 22, aunque con matices. Si bien los artículos citados son anteriores a la reorganización de la recaudación ejecutiva del Estado. Acerca de la misma polémica pero con posterioridad a este hecho puede verse TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "El embargo de cuentas bancarias...", op. cit., págs. 961 y ss.

Deber que estableció, como hemos dicho, el RD 1327/86, y que la Ley 33/87, de 23 de diciembre, de Presupuestos para 1.988 completó añadiendo un nuevo apartado c) al artículo 111.1 LGT. Con anterioridad a estas normas, el deber de información a la Administración tributaria estaba limitado a la fase de comprobación e investigación del procedimiento de gestión. A partir de las disposiciones citadas se ponen a disposición de los órganos de recaudación las facultades de recabar información y se extienden al procedimiento de recaudación ejecutiva las obligaciones de colaboración de las Entidades bancarias y crediticias para con la Administración tributaria<sup>28</sup>.

Facultades que derivaban, a su vez, del artículo 128.5 LGT<sup>29</sup>, y actualmente, tras la modificación parcial de la LGT operada en virtud de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, han pasado a integrar el contenido del artículo 133<sup>30</sup> del texto codificador.

Debemos tener en cuenta, además, el artículo 113 del RD 1684/1.990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que se refiere a la obtención de información para el embargo.

---

<sup>28</sup> En este sentido puede verse SANZ LARRUGA, F. J.: "Reforma de la recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública". Rv. Impuestos, nº 11, 1.988, pág. 152.

<sup>29</sup> Si bien el primer párrafo del art. 128.5 LGT fue declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 195/1.994, de 28 de junio, por haber sido introducido a través de una ley de presupuestos.

<sup>30</sup> Ver los comentarios a este artículo efectuadas por SOPENA GIL, J. en la obra colectiva: "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995, de 20 de julio". Ed. Cedecs, Barcelona, 1.995, págs. 356 y ss; y las explicaciones de ALONSO GONZÁLEZ, L.M. respecto al artículo 111.1.c) L.G.T. efectuadas en la misma obra colectiva, págs. 270 y 271.

#### 4.- Relaciones entre Administración y administrados.

Partiendo de la intención del legislador plasmada en la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria en su redacción de 1.963 al afirmar que : “El planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración, tiene que ser por fuerza superado para convertirse en un procedimiento de colaboración a un fin común, en el que aquél figure como miembro de una profesión con todos los derechos, deberes y responsabilidades”, los cambios producidos en el ámbito de la actuación administrativa de gestión o liquidación del tributo, han venido caracterizados, por el mayor protagonismo que el administrado-contribuyente ha ido adquiriendo en la gestión tributaria<sup>31</sup>, fruto, sin duda, del aumento de los deberes de colaboración y sobretodo de los deberes de información que se le han impuesto.

Y, quizá como consecuencia del mismo, es posible constatar cómo la función que progresivamente viene asumiendo la Administración es sobre todo una función de control<sup>32</sup> de la propia actuación del administrado en el

---

<sup>31</sup> CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración". En XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid, 1.986. pág. 786.

<sup>32</sup> En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, justifica la introducción de modificaciones en la regulación, entre otros aspectos, de los deberes de información tributaria de terceros, “al objeto de configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria que permita, con las debidas garantías, girar las liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros.”

cumplimiento de los deberes y obligaciones que a éste le vienen impuestos por la ley<sup>33</sup>.

Se extienden así los supuestos en los que la actividad administrativa sólo se exterioriza cuando falta la actuación del contribuyente o en el caso de que ésta resulte irregular. Puede hablarse, en este sentido, de una cierta "tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria", en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para "suplir" la actuación del contribuyente, para "integrarla" cuando parezca insuficiente o para "rectificarla" y "sancionarla" en fin, cuando aquélla resulte irregular<sup>34</sup>.

Se tiende de este modo, a situar la relación Fisco - contribuyente en los esquemas de mutua colaboración y confianza que, sobre todo, hagan más fácil el fiel y espontáneo cumplimiento de la norma fiscal<sup>35</sup>.

Este clima de colaboración de administrado con la Administración, es posible en un sistema democrático, en el que en aras de una mayor eficacia, se busca en todos los aspectos el diálogo y la información<sup>36</sup>.

Sólo cuando el sistema tributario consiga, por su estructura y funcionamiento, implantar ese clima de confianza

---

<sup>33</sup> En este sentido CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco". Hacienda Pública Española, núm. 68, 1.981, pág. 170.

<sup>34</sup> Como señala CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", op. cit., pág. 170.

<sup>35</sup> BOSELLO, F.: "L'anagrafe e la fiducia". En 24 Ore del 7 de noviembre de 1.973, pág. 3, citado por CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración..." op. cit., pág. 170.

<sup>36</sup> Como ha señalado RODRIGUEZ HERMIDA, J.: "Las relaciones de los administrados con la Administración", Rv. de Derecho Administrativo y Fiscal, núms. 35-36, 1.973, pág. 140.

en la diversidad de relaciones tributarias derivadas de la actuación fiscal, la única reforma que va entonces a requerir el sistema será la exacta observancia de la Ley<sup>37</sup>.

En los últimos tiempos la Administración tributaria ha puesto su empeño en acercarse al contribuyente, por cuanto, desde la creación de la A.E.A.T. se ha propuesto como una de sus misiones principales el servicio a los contribuyentes para mejorar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, en el marco de la lucha contra el fraude fiscal, de tal manera que una de las líneas estratégicas básicas para prevenirlo pasa por facilitar este cumplimiento voluntario de las obligaciones tanto formales como materiales, mediante la simplificación de los modelos de declaración, anticipando el calendario de devoluciones o reduciendo el plazo medio de resolución de recursos, y, en definitiva, pasa por establecer unas bases que permitan a los contribuyentes mantener una relación equilibrada, segura y eficaz con la Hacienda Pública.

En este marco debe desarrollar sus funciones la Oficina para la Defensa del contribuyente, como medio para la mejora en la calidad y rigor de los servicios, y se pretende elaborar una Ley que regule los derechos y garantías del contribuyente, contemplando el, tan necesario, Estatuto del Contribuyente<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", op. cit., pág. 170.

<sup>38</sup> Como se señala en el Preámbulo de la Orden de 5 de julio de 1.996 por el que se encomienda a la Secretaría de Estado de Hacienda el desarrollo y ejecución de un Plan Bianual para la mejora del cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude tributario y aduanero creando una Comisión para su coordinación y seguimiento. Ver, en especial, el punto Tercero.1 del Acuerdo aprobado por la Orden citada que contiene una serie de criterios operativos y de organización en relación al apoyo y asistencia a los contribuyentes con objeto de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y disminuir la presión fiscal indirecta de los distintos sujetos pasivos.

De momento, y sin que tenga valor normativo, pero en esta línea de aproximación de la Administración tributaria al contribuyente, la A.E.A.T. confeccionó la denominada "Carta de derechos y garantías del contribuyente", en cuya introducción se resumen de forma sintética y con gran precisión el clima que ha presidido y que preside actualmente las relaciones entre Administración y contribuyente con las siguientes palabras: "Superada una fase histórica en que primaba la consideración de la Hacienda Pública como potestad, en la actualidad la actividad de la Administración tributaria viene determinada de forma importante por el concepto de servicio público. De esa manera, y junto a las necesarias actuaciones de control, la Agencia Tributaria dedica gran parte de su actividad a la prestación de asistencia e información a los contribuyentes, dando con ello cumplimiento al mandato legal contenido en el artículo 96.3 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 25/95, de 20 de julio, de Modificación Parcial".

#### **5.- Importancia de la información para la Administración tributaria.**

Siguiendo a SOLER AMARO<sup>39</sup> podemos afirmar que "la Administración Tributaria 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 instrumental, protagonista destacado, de cuya disposición depende en gran parte el éxito en la consecución de los objetivos de la Hacienda Pública".

---

<sup>39</sup> SOLER AMARO, R.: "Hacia un sistema integrado de información tributaria". Rv. H.P.E., nº 23, 1973, pág. 89, parafraseando la conocida cita de MUSGRAVE: "un sistema tributario vale lo que valga la Administración encargada de aplicarlo".

En efecto, el adecuado desempeño de las funciones atribuidas por el Ordenamiento jurídico a los órganos de la Administración tributaria, tanto a los de gestión, como a los de inspección o de recaudación, exige que éstos dispongan de una buena información tributaria fáctica, o información tributaria por antonomasia, entendiéndose por tal<sup>40</sup> “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”.

La importancia de la información para la Administración tributaria<sup>41</sup> radica en ser un instrumento para lograr un único objetivo, cual es: realizar una gestión eficaz del sistema impositivo<sup>42</sup>, lo cual conlleva que ésta tenga la necesidad de

---

<sup>40</sup> Recogemos la definición de información tributaria fáctica que ofrece MANTERO SAENZ, A.: “Procedimiento en la Inspección Tributaria”. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda, 3ª. edición, Madrid, 1.987, pág. 352; y 4ª. edición, de la misma obra, de la que es coautor CUESTA RODRIGUEZ, M., editada por EDERSA, Madrid, 1.990, pág. 439, concepto que se contrapone al de información técnica o técnico - económica que “se refiere al conocimiento genérico, a nivel colectivo o agregado, de cada actividad económica o de la actividad económica en general, que se concreta en un índice o ratio que es un dato técnico no imputable directamente”.

<sup>41</sup> 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 SAENZ, A.: “Procedimiento en la Inspección tributaria”. 3ª. edición, op. cit., pág. 349. O 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”, op. cit., pág. 89.

<sup>42</sup> Como señala la doctrina, entre los que podemos citar a: LOPEZ - ARANDA DOMINGO, L.: “Aplicación de la informática empresarial de gestión a las declaraciones tributarias”, Crónica Tributaria, nº 31, 1.979, pág. 135; SOLER AMARO, R.: “Hacia un sistema integrado de información tributaria”, op. cit., págs 91 y 92, añadiendo que “la información se convierte así en el soporte de la gestión” y que este objetivo general y único se desarrolla en

hacer acopio del mayor número de datos con trascendencia tributaria posible para la comprobación de las declaraciones tributarias y la investigación de los hechos no declarados, es decir, para detectar los casos de defraudación tributaria, y en definitiva, para atajar el fraude fiscal<sup>43</sup>. En definitiva, como ha señalado la doctrina<sup>44</sup>, es tal su importancia que “la gestión tributaria depende en gran medida del cumplimiento de los deberes informativos”.

De ahí que surjan o se establezcan a cargo del sujeto pasivo, una serie obligaciones formales que generalmente acompañan a la obligación material de pagar el tributo, y además una serie de deberes de información, que encuadrados también dentro de los deberes de colaboración, recaigan sobre terceras personas distintas del sujeto pasivo dadas sus relaciones económicas con éste, y que se faculte a la propia Administración para obtener, mediante requerimientos, aquella

---

los siguientes fines u objetivos generales del sistema: “facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, perfeccionar la ejecución de las distintas funciones que pueden distinguirse dentro del procedimiento total para la exacción de los tributos, de forma que se reduzcan en lo posible los actuales defectos de la aplicación del Sistema Tributario, suministrar una base estadística amplia para la adopción de decisiones en el campo de la política fiscal. 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 suministros.”

<sup>43</sup> En este sentido SOLER AMARO, R.: “Hacia un sistema integrado de información tributaria”, op. cit., pág. 90, atribuye que “la pervivencia del fraude fiscal es consecuencia de una situación que puede remediarse al menos parcialmente: la falta de información de la Administración tributaria y en especial de la Inspección de los Tributos, así como la inadecuada utilización actual de la información existente”.

<sup>44</sup> CASADO OLLERO, G., FALCÓN TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., y SIMON ACOSTA, E. : “Cuestiones tributarias prácticas.”. 2ª edición, La Ley, Madrid, 1.990, pág. 203.

información que considere necesaria<sup>45</sup> para poder controlar el cumplimiento y poder aplicar eficazmente las normas tributarias.

En esta tarea se revela como instrumento imprescindible para la eficacia de la gestión tributaria, en nuestros días, la utilización de la informática<sup>46</sup>, por dos motivos: desde el punto de vista cuantitativo, para facilitar la manipulación y el archivo de la gran masa de información<sup>47</sup> que recibe la Administración

---

<sup>45</sup> En este sentido ver LOPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: "La información tributaria: tratamiento y análisis". Rv. Crónica Tributaria, nº 37, 1.981, págs. 146 y 147.

<sup>46</sup> Acerca de la utilización de la informática en el ámbito de la Administración tributaria, ver: LOPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: "Aplicación de la informática empresarial de gestión a las declaraciones tributarias", op. cit., págs. 135 y ss. "La información tributaria: tratamiento y análisis", op. cit., págs. 149 y ss., "El proyecto BUSCANO" Rv. Crónica Tributaria, nº 27, 1.978, págs. 127 y 128; BARCELO RICO-AVELLÓ, G.: "La informática y la reforma de la Administración tributaria". H.P.E., Nº 76, 1.982, Págs. 17 y ss.; NIETO FERNANDEZ, J.: "Aplicaciones de un banco informático de datos en las disciplinas fiscales." Crónica Tributaria, nº 26, 1.978, págs. 163 y ss.; SOLER AMARO, R.: "La informática en la gestión integral del sistema tributario". Rv. H.P.E., nº 56, 1979, págs. 191 y ss. y "Hacia un sistema integrado de información tributaria". Rv. H.P.E., nº 23, 1.973, págs. 91 y ss.; DOMINGUEZ SORS, P.: "Presente y futuro de la mecanización en el Ministerio de Hacienda". Rv. H.P.E., nº 23, 1.973, págs. 103 y ss.; BLESAS DE LA PARRA, M.: "Los servicios de informática en el Ministerio de Economía y Hacienda." En Compendio de Derecho Tributario Español. Tema 52, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 4ª. edición, 1.984, págs. 1196 y ss. Con carácter general, no circunscrito al concreto estudio de la informática en el ámbito tributario, ver: PEREZ LUÑO, A.E.: "Manual de informática y derecho". Ariel Derecho. Editorial Ariel, Barcelona, 1.996; CASTELLS ARTECHE, J.M.: "Informática y Administración Pública". En Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas. Instituto Vasco de Administración Pública. Civitas, monografías, Madrid, 1.991, págs. 99 y ss.

<sup>47</sup> Información procedente de diversas fuentes, entre las que podemos señalar: los censos tributarios, las declaraciones tributarias, y las autoliquidaciones, los pagos por desgravación a la exportación, actuaciones inspectoras, relaciones o declaraciones de retenciones, tanto del trabajo como del capital, relaciones de ingresos y pagos o de operaciones con terceras personas, transmisión de valores, personal empleado, moneda extranjera, pagos

tributaria, y desde el punto de vista cualitativo, porque la demanda de información por parte de la Administración tributaria exige actualmente un proceso de elaboración muy complejo<sup>48</sup>, pensemos por ejemplo en el control cruzado de ingresos y pagos<sup>49</sup>.

De ahí que se haya procedido al establecimiento de unas bases de datos o Fichero Central de Contribuyentes<sup>50</sup>, que se organiza en dos secciones, la relativa a las personas físicas y la de las Sociedades y demás entidades jurídicas, acumulándose en torno a cada una de estas personas toda la información fiscal disponible, cualquiera que sea la fuente o impuesto de donde provenga y el lugar donde se genere.

Para facilitar que 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 identificación, 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<sup>51</sup>.

---

del Sector Público, las entidades financieras, viajes turísticos y cruceros marítimos, caza mayor, honorarios profesionales, licencias de obras, compras de objetos artísticos, socios de clubs deportivos, etc. Ver al respecto LOPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: "La información tributaria: tratamiento y análisis". op. cit., págs. 147 y 148.

<sup>48</sup> En este sentido ver SOLER AMARO, R.: "Hacia un sistema integrado de información tributaria", op. cit., pág. 90.

<sup>49</sup> Acerca del cual puede verse, LOPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: "La información tributaria: tratamiento y análisis", op. cit., págs. 154 y ss.

<sup>50</sup> Ver al respecto SOLER AMARO, R.: "Hacia un sistema integrado de información tributaria", op. cit., págs. 96 y ss.

<sup>51</sup> Introducido por la Ley 33/1.987, de Presupuestos Generales del Estado para 1.988, artículo 113, desarrollando su régimen jurídico en el Real Decreto 338/1.990, de 9 de mayo. Ver al respecto, entre otros, el completo

La búsqueda de información en relación a un sujeto pasivo, se ha efectuado a partir de las aplicaciones informáticas denominadas "BUSCANO"<sup>52</sup>, cuando aquél es persona física, o "BASOCI"<sup>53</sup>, cuando se trata de una persona jurídica, que se han eliminado como se deduce de la Memoria de la Administración Tributaria correspondiente a 1.993, tal como señala GUIO MONTERO<sup>54</sup>.

Sin perjuicio de que no debamos extendernos en el estudio del funcionamiento de las bases de datos del Ministerio de Economía y Hacienda, queremos resaltar la importancia que han tenido los avances de las mismas sobretodo al facilitar el control cruzado de datos en relación con los ingresos y pagos o de clientes y proveedores<sup>55</sup>.

## **6.- El problema del fraude fiscal.**

El correcto desarrollo de los deberes de colaboración y de los de información que recaen sobre los administrados y la tarea que recae en la Administración y en el legislador, de procurar el

---

trabajo de ALONSO GONZALEZ, L.M.: "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información". Civitas, REDF, 1.991, págs. 479 y ss.; PALAO, C. y BANACLOCHE, J.: "El Número de Identificación Fiscal". Rv. Impuestos, nº 9, 1.990, págs. 76 y ss.

<sup>52</sup> Ver LOPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: "La información tributaria: tratamiento y análisis", op. cit., págs. 151 y ss.; del mismo autor: "El proyecto BUSCANO", op. cit., págs. 127 y 128.

<sup>53</sup> Ver LOPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: "La información tributaria: tratamiento y análisis", op. cit., pág. 154.

<sup>54</sup> Ver GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", Ed. Lex Nova, 4a. ed., 1.996, Valladolid, pág. 402.

<sup>55</sup> Ver al respecto LOPEZ-ARANDA DOMINGO, L.: "La información tributaria tratamiento y análisis", op. cit., págs. 154 y ss.

efectivo cumplimiento de los mismos redundará de forma directa en un fortalecimiento de las medidas contra el fraude fiscal<sup>56</sup>.

Podemos afirmar que en cualquier medida legislativa que se haya adoptado en relación a los deberes de colaboración tanto si se trata de la denominada "colaboración social" como de los de carácter individual, especialmente los deberes de información que recaen sobre terceros, subyace la idea de constituir un instrumento de lucha contra el fraude fiscal.

Así tanto en el establecimiento de la colaboración social por la Ley de 1.957, como en las Leyes que han modificado la LGT incrementando el protagonismo de los deberes de información de terceros, - nos referimos principalmente a la Ley 10/85, y a la más reciente Ley 25/1.995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria -, está presente la idea de reducir y atajar el fraude fiscal, entre otras medidas, con la extensión de los deberes a que estamos haciendo referencia.

La lucha contra el fraude fiscal - que se ha convertido en una constante histórica<sup>57</sup> de nuestro sistema tributario - constituye uno de los aspectos más relevantes de la reforma parcial de la Ley General Tributaria, efectuada a través de la

---

<sup>56</sup> Ver ALONSO GONZALEZ, L. M.: "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información". Civitas, REDF, 1.991, pág. 487.

<sup>57</sup> No nos remontaremos a épocas anteriores a 1.845, lo que nos podría inducir a interpretar como fraude fiscal lo que constituía una desigual distribución entre los distintos reinos de la carga tributaria. Sino que partiendo de la fecha en que podemos hablar de la introducción en nuestro país de un sistema tributario, que se remonta a 1.845, podemos afirmar que la lucha contra el fraude fiscal se ha puesto de manifiesto en todas las reformas tributarias. Así desde la que emprendieron Mon y Santillán, pasando por la de Fernández Villaverde, los trabajos de Flores de Lemus durante el primer tercio de este siglo, la reforma de Larraz, la reforma de 1.957, la Ley General Tributaria de 1.963, las reformas de 1.964, la Ley de 1.977, por citar las más significativas, en todas ellas se hace referencia a la preocupación del legislador por el problema del fraude fiscal.

Ley 25/1.995, de 20 de julio, cuya Exposición de Motivos es clara al respecto, por cuanto manifiesta la intención del legislador de reducir el fraude fiscal a través de fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, que favorezca el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, en este sentido se señala que *“dentro del contexto de lucha contra el fraude y mejora de la eficacia de la acción administrativa, se potencia la utilización de la información disponible por la Administración tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias”*, información que es aportada unas veces directamente por el sujeto pasivo, y otras, es obtenida a través de los deberes de suministrar y aportar datos que incumben a terceros en base a los deberes de colaboración de los artículos 111 y 112 LGT. Añadiéndose, en la citada parte expositiva, que esta información constituye un eficaz instrumento para efectuar controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por el contribuyente como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros.

Vemos cómo los deberes de colaboración que se concretan en deberes de información tributaria constituyen instrumentos esenciales e imprescindibles, en nuestros días, para ayudar a la Administración tributaria en la lucha por erradicar el eterno mal de nuestra Hacienda Pública, el fraude fiscal<sup>58</sup>.

Lucha que ha adquirido, según la interpretación del Tribunal Constitucional en la Sentencia nº 76/1.990, de 26 de abril, rango de mandato constitucional en la medida en que para

---

<sup>58</sup> Fraude fiscal que es definido por PERULLES MORENO, J.M.: “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del impuesto”, op. cit., pág. 34, como comprensivo de “toda disfunción entre lo querido por el legislador tributario y previsto por la norma, y la realidad de la aplicación de ésta.” Señalando las dificultades existentes acerca de la delimitación conceptual y terminológica del fraude fiscal, y los conceptos de evasión impositiva, fraude de ley, evasión ilegal o ilícita, elusión tributaria, economía de opción.

promover el completo desarrollo del artículo 31.1 CE, es decir, para lograr plenamente que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, las actividades a desarrollar son, por una parte, contribuir efectivamente y por otra perseguir a quienes no contribuyen mediante la activación de los deberes de colaboración de los administrados y la movilización de medidas legislativas y actuaciones administrativas de comprobación e inspección. "La lucha contra el fraude fiscal - según el F.J. 3º de esta sentencia - es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria".

Sin duda, la preocupación de los poderes públicos por recaudar, relegando a un segundo término lo que debería ocupar un lugar prioritario, como es hacerlo mejor, con más justicia, no ha favorecido en absoluto la disminución del fraude fiscal<sup>59</sup>.

Los poderes públicos por mandato constitucional, deben procurar el cumplimiento de un sistema tributario basado en la idea de justicia, el contribuyente se sentirá más identificado al cumplimiento de la norma si cree que es justo lo que se le pide que pague para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y si está informado del destino en que se empleará su dinero y le parece justo.

La lucha contra el fraude fiscal pasa por educar<sup>60</sup> al contribuyente, darle la información necesaria sobre sus obligaciones, deberes y derechos, y de esta forma podrá elevarse el grado de civismo fiscal. De esta necesidad de educación fiscal del contribuyente se ha hecho eco el legislador,

---

<sup>59</sup> Sobre esta idea ver PONT MESTRE, M.: "El problema de la resistencia fiscal". Editorial Bosch, Barcelona, 1.972, pág. 153.

<sup>60</sup> Ver PONT MESTRE, M.: "El problema de la resistencia fiscal". Op. cit., págs. 155 y 156; SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Vol. V. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1.967, págs. 76 y ss.

al dotar, en este sentido, de nuevo contenido al artículo 96 LGT en virtud de la Ley 25/1.995, de 20 de julio.

Ahora bien, si la colaboración de los administrados en la gestión tributaria es necesaria para la lucha contra el fraude fiscal, el problema se presenta al tratar de determinar hasta qué punto y en qué medida dicha colaboración se precisa y cómo ha de prestarse para ser eficaz. La esencia de este problema, siguiendo a CUBILLO VALVERDE<sup>61</sup>, podemos decir que depende del grado de civismo fiscal, es decir, del comportamiento seguido por los grupos sociales y por los contribuyentes individualmente considerados, ante las obligaciones fiscales establecidas legalmente.

De tal forma que “en los países donde dicho civismo es elevado”, la colaboración de carácter social “al menos en su manifestación más activa y directa, tiende a reducirse para dar paso a la colaboración individual, es decir, la que cada sujeto del impuesto lleva a cabo al cumplir el conjunto de obligaciones que le impuso la Ley”<sup>62</sup>. En este sentido, parece que en España se ha avanzado bastante en el grado de civismo fiscal, puesto que el legislador quiere confiar en el cumplimiento espontáneo<sup>63</sup>, por parte del contribuyente, de las normas tributarias, y puesto que se han abandonado las formas de colaboración de carácter colectivo.

Pero a parte de las consideraciones de índole sociológica que subyacen en el concepto de civismo fiscal, y de su nivel alcanzado, sobre las que no podemos detenernos por cuanto

---

<sup>61</sup> CUBILLO VALVERDE, C.: “La colaboración de los administrados en la gestión tributaria”. En XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.965, pág. 570.

<sup>62</sup> CUBILLO VALVERDE, C.: “La colaboración de los administrados...”, op. cit., págs. 571 y 575.

<sup>63</sup> O “voluntario”, según la Exposición de Motivos de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

excedería los límites del presente trabajo, pensamos que los poderes públicos deben seguir luchando por elevar el grado de civismo fiscal, a través de campañas informativas<sup>64</sup> acerca de los objetivos y procedimientos del sistema tributario<sup>65</sup>.

En este sentido son plausibles las medidas adoptadas en los últimos años para paliar el fraude fiscal que arrancan con la creación de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, por acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de agosto de 1.993<sup>66</sup>, adscrita al Secretario de Estado de Hacienda, encomendándole la realización de un informe proponiendo la adopción de las medidas necesarias para prevenir y corregir el fraude, y expresando las actuaciones concretas que deban llevar a cabo los distintos órganos de la Administración<sup>67</sup>.

En base a este informe que fue remitido al Consejo de Ministros, y tras su examen y análisis valorando las propuestas en base a criterios de eficacia y oportunidad, los Ministerios de Economía y Hacienda, de Sanidad y Consumo, de Trabajo y Seguridad Social, con la colaboración de otros Departamentos ministeriales elaboraron el Plan de Lucha contra el Fraude,

---

<sup>64</sup> En este sentido se ha avanzado considerablemente en los últimos años a través de campañas publicitarias efectuadas en los medios de comunicación, entre las que podemos citar las que se repiten cada año sobre el deber de efectuar las declaraciones-liquidaciones por el IRPF, o la reciente sobre el deber de expedir y entregar facturas, concienciando al ciudadano sobre la necesidad de exigir la factura como certificado de garantía de un trabajo bien hecho.

<sup>65</sup> En este sentido, PERULLES MORENO, J.M.: "La técnica de las Estimaciones objetivas en la distribución del impuesto". Tesis doctoral, inédita, págs. 60 a 63.

<sup>66</sup> Ver Resolución de 19 de octubre de 1.993 de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, publicada en el B.O.E. de 20 de octubre del mismo año.

<sup>67</sup> Ver punto Sexto de la Resolución de 19 de octubre de 1.993.

aprobado por el Consejo de Ministros el 27 de enero de 1.995<sup>68</sup>, que se estructura en tres grandes bloques de programas de actuación, teniendo por objeto el fraude tributario y de subvenciones y demás ayudas públicas; el fraude en las prestaciones sanitarias y farmacéuticas; y finalmente, el fraude en los ingresos y prestaciones de la Seguridad Social. Y además sienta las bases para la creación de una Comisión adscrita a la Secretaría de Estado de Hacienda para el impulso y seguimiento de los citados programas.

La mayoría de programas de actuación contenidos en el Plan de Lucha contra el Fraude se han ido llevando al plano legislativo. Así, en base y en cumplimiento de este Plan se han llevado a cabo a lo largo de 1.995 y 1.996 importantes reformas, entre las que podemos citar la modificación de algunos aspectos de la Ley General Tributaria, a través de la Ley 25/95, de 20 de julio, y la aprobación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Se ha aprobado la "Carta de derechos y garantías del contribuyente"<sup>69</sup>; se ha modificado el Código Penal en materia de régimen sancionador del delito fiscal y de los delitos por contrabando; se han unificado y equiparado las normas reguladoras de la declaración anual de operaciones con terceros, etc.

El paso siguiente en este camino dirigido a conocer las bolsas principales de fraude fiscal y a poner las medidas necesarias para atajarlas se ha dado en fechas recientes con la Orden de 5 de julio de 1.996<sup>70</sup> por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de la misma fecha encomendando a la Secretaría de Estado de Hacienda el

---

<sup>68</sup> Ver Praxis Fiscal. R.F.J.C. 31 de marzo de 1.995. Doctrina, resoluciones y procedimientos, págs. 1/229 a 1/243.

<sup>69</sup> Publicada en Praxis Fiscal. R.F.J.C. de 30 de abril de 1.996, págs. 1/324 a 1/333.

<sup>70</sup> B.O.E. de 8 de julio de 1.996.

desarrollo y ejecución de un Plan Bianual para la mejora del cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude tributario y aduanero, al cual se atribuyen determinados ámbitos de especial atención de los que destacamos en relación al tema del presente trabajo : los que ponen su acento en lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, también las materiales, en relación al IVA, destacando la verificación de la correcta repercusión del IVA por los proveedores a través de la declaración anual de operaciones con terceras personas ; apoyo y asistencia a los contribuyentes para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y disminuir la presión fiscal indirecta ; mejora de las relaciones e intercambio de información con otras Administraciones tanto nacionales como internacionales ; mejora de la eficacia de la A.E.A.T. a través, entre otros, de un control riguroso del cumplimiento de las obligaciones formales ; desarrollo reglamentario de la nueva regulación de infracciones y sanciones tributarias ; revisión de los criterios sobre la consideración legal de la residencia y domicilio fiscal al efecto de evitar domicilios ficticios.

Simultáneamente, en la Orden de 5 de julio de 1.996 citada, se crea una Comisión para su coordinación y seguimiento, cuyas normas de organización y funcionamiento han sido aprobadas mediante la Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de julio de 1.996<sup>71</sup>, a la cual se encomienda el seguimiento permanente, el impulso y coordinación de las actuaciones desarrolladas por los órganos de las Administraciones Públicas dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, en ejecución del Plan Bianual, la propuesta de medidas para asegurar su eficacia, la elaboración de informes trimestrales sobre la evolución de la ejecución del Plan y el balance de las medidas adoptadas, para lo cual podrá solicitar cuantos datos, antecedentes y documentación estime necesario de cualquier órgano de la Administración Pública y

---

<sup>71</sup> Publicada en el B.O.E. de 20 de julio de 1.996.

solicitar su auxilio y colaboración, así como encomendar estudios, trabajos e informes a cualquier órgano dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda o de la A.E.A.T. que precise para llevar a cabo sus funciones.

## **7.- Presión fiscal indirecta.**

Ante los problemas de insuficiencia financiera de la Hacienda Pública se ha recurrido constantemente al endeudamiento, pero también se ha pretendido atajar con el 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.

Junto al concepto de presión fiscal directa, se sitúa el concepto de presión fiscal indirecta, que, a diferencia de aquélla no comporta aumentos de la deuda tributaria, de la cantidad a pagar por el contribuyente, sino que con la expresión "aumento de lo que se llama presión fiscal indirecta" nos estamos refiriendo a "obtener una mayor colaboración del particular"<sup>72</sup> en el ámbito tributario.

De tal forma que se ha desencadenado una presión fiscal indirecta sobre el administrado que actúa como mero instrumento de la Hacienda Pública en la gestión de los tributos hasta el punto que se corre el peligro de transformar la necesaria participación del ciudadano en la cosa pública en una mera utilización del mismo por los aparatos administrativos<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración". En XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid, 1.986, pág. 789.

<sup>73</sup> 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)". Noticias CEE, n.º. 46, noviembre, 1.988, pág. 48.

Ahora bien, no toda colaboración del contribuyente, implica un aumento de la presión fiscal indirecta, así en los casos de colaboración social a través de las estimaciones objetivas globales, la exposición de motivos de la Ley de 1.957 era clara al respecto por cuanto pretendía con ellas “reducir en la medida de lo posible lo que viene llamándose la presión tributaria indirecta”, es decir, éstas formas de colaboración de carácter colectivo nacen para disminuir la presión tributaria indirecta<sup>74</sup>.

Sin embargo, los deberes de colaboración de carácter individual, y sobre todo los deberes de información tributaria de terceros, toman una dirección diametralmente opuesta, al suponer considerables aumentos de la presión tributaria indirecta.

Ello ha llevado a considerar que “inevitablemente las Administraciones Públicas siempre estarán en deuda con los administrados”<sup>75</sup>. De ahí que la Administración del Estado, en los últimos años, haya intensificado sus esfuerzos para atenuar la presión fiscal indirecta, incidiendo en dos aspectos muy concretos: información y asistencia al contribuyente, que han sido recogidos como mandato en el artículo 96 de la Ley General Tributaria tras la Reforma operada en la misma por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, y a los que nos referiremos más adelante en este trabajo.

---

<sup>74</sup> Al respecto ver, PERULLES MORENO, J.M.: “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del impuesto”, op. cit., pág. 384.

<sup>75</sup> LÓPEZ GETA, J.M<sup>a</sup>.: “Información y asistencia al contribuyente. (Breve crónica de los importantes avances registrados)”. Rv. Impuestos, nº 2, 1.996, pág. 1.

### III.- LOS DEBERES TRIBUTARIOS.

#### 1.- INTRODUCCIÓN.

El incremento de la presión fiscal indirecta viene determinado por el establecimiento de una serie de deberes jurídicos tributarios de colaboración que, entendidos en sentido amplio como los entiende la doctrina alemana, constituirían el "principio básico de las relaciones entre la Hacienda pública y los particulares"<sup>76</sup>, dentro de los que se encuentran los deberes de información tributaria de terceros regulados en los artículos 111 y 112 LGT, que constituyen el objeto de estudio de este trabajo.

Partiendo del análisis de las distintas relaciones jurídicas subjetivas<sup>77</sup> existentes en el ordenamiento tributario<sup>78</sup>, nos interesa ahora, desde la perspectiva de la ciencia jurídica, delimitar el concepto y las características comunes a toda esta variada gama de deberes formales tributarios. El análisis de las distintas teorías que han puesto de manifiesto las relaciones jurídicas en que consiste el fenómeno jurídico tributario, nos permitirá estudiar la concepción de los deberes tributarios adoptada, que, como tendremos ocasión de ver, se ha

---

<sup>76</sup> PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración y sus límites". Rv. Gaceta Fiscal, núm. 45, 1.987, págs. 127 y 128.

<sup>77</sup> Entendidas como "la posición de las partes que, en cada caso, aparecen implicadas en la aplicación del tributo". Ver SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Civitas, REDF, núm. 25, 1.980, pág. 11.

<sup>78</sup> La doctrina entiende que en el seno de la relación jurídica tributaria, entendida en sentido amplio, coexisten la obligación y una serie de deberes, como ha señalado por todos SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero". 8a. ed. Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1.990, pág. 274.

configurado de forma subsidiaria respecto de la teoría de la obligación jurídica tributaria.

Posteriormente, efectuaremos las distintas clasificaciones de los mismos que nos permitan encuadrar y delimitar los deberes de colaboración.

El segundo paso consistirá en estudiar estos deberes de colaboración, su concepto, naturaleza jurídica, fundamento, características y las formas o clases de colaboración existentes en nuestro sistema tributario, dentro de las cuales se sitúan los deberes de información tributaria que constituye el objeto central de nuestra investigación y a cuyo análisis dedicaremos la tercera parte de este trabajo.

## **2.- DIFERENCIAS ENTRE DEBERES TRIBUTARIOS Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

La doctrina se ha ocupado con mayor intensidad de estudiar la obligación tributaria principal, relegando a un segundo plano el estudio de los deberes tributarios. Este estudio se ha efectuado, la mayor parte de las veces, de forma parcial, y poniendo de manifiesto las características esenciales de la obligación tributaria, postergando en un plano residual el estudio de las que puedan definir a los deberes tributarios.

Partiendo de las teorías doctrinales<sup>79</sup> que distinguen los deberes en relación con la obligación tributaria, veamos las más

---

<sup>79</sup> Entre los estudios efectuados en España sobre estas teorías doctrinales podemos citar: RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho Financiero". Estudios de Hacienda Pública. I.E.F., Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.976; HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios". Civitas, REDF, 1.991, págs. 5 y ss.; ALEMANY Y SANCHEZ DE LEON, L.F.: "Gestión de los tributos y relación jurídica tributaria en el Derecho español". Rv. DF y HP, núm. 114, 1.974. págs.

importantes, en base a las cuales podremos extraer las notas que caracterizan a los deberes tributarios, y la posición que adopta la Ley General Tributaria y la doctrina del Tribunal Supremo.

## 2.1.- Teoría que distingue entre Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal.

Esta distinción nace en la doctrina alemana en las obras de HENSEL<sup>80</sup> y en las del suizo BLUMENSTEIN<sup>81</sup> para combatir la tesis de la relación de poder de OTTO MAYER<sup>82</sup>, y dar

---

1625 y ss.; 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". Civitas, REDF, núm. 25, 1.980. págs. 5 y ss.; ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario." Civitas, REDF, núm. 14, 1.977; GONZALEZ GARCIA, E.: "Derecho Tributario Material y Formal". Rv. HPE, núm. 94, 1.985, págs. 269 y ss.; PEREZ 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". Rv. DF y HP, núm. 86, 1.970, págs. 137 y ss. y "Función tributaria y procedimiento de gestión". Rv. DF y HP, núm. 114, 1.974; CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco." Rv. HPE, núm. 68, 1.981, págs. 151 y ss.; CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español. I" Civitas, Madrid, 1.985, págs. 243 y ss; RODRIGUEZ SAINZ, A.: "Las categorías fundamentales del Derecho Tributario: Relación jurídica v. potestad, función y procedimiento". Rv. DF y HP, nº 153. 1.981, págs. 621 y ss.

<sup>80</sup> HENSEL: "Steuerrecht", cuya primera edición es de 1.924, puede verse la traducción al italiano de DINO JARACH que lleva por título "Diritto tributario", Milán, 1.956, págs. 161 y ss.

<sup>81</sup> El pensamiento de BLUMENSTEIN puede verse en la traducción italiana de su obra efectuada por FORTE, FRANCESCO: "Sistema di Diritto delle imposte", Milán, 1.954, págs. 315 y ss.

<sup>82</sup> La teoría de la relación de poder construida por OTTO MAYER y desarrollada en su obra: "Derecho Administrativo alemán" versión francesa: París, 1903, y versión castellana: Buenos Aires, 1.949, en el contexto de la monarquía limitada de la Alemania del s. XIX, trata de explicar el concepto del Derecho financiero en base al nexo que se establece entre Estado e individuo con ocasión de la existencia de un tributo que afecte a éste directamente. Este nexo viene definido como una relación de poder, opuesta a la relación jurídica. Relación de poder que es entendida como una competencia del monarca, que no

cabida y explicación coherente, sin romper el esquema de la construcción de la relación jurídica tributaria de carácter obligacional, a toda una serie de situaciones jurídicas que se producen como consecuencia del ejercicio por la Administración tributaria de potestades administrativas especiales<sup>83</sup>.

Las tesis germánicas de HENSEL y BLUMENSTEIN, a las que se puede añadir las de NAVIASKY<sup>84</sup>, se centran en la relación jurídica tributaria<sup>85</sup> como eje fundamental del Derecho tributario, en un contexto político en el que el Parlamento deviene el órgano supremo y toda la actividad normativa

---

está sometida a los controles de la representación popular, que encuentra su origen en la soberanía que reside en el Estado y en concreto en uno de los órganos que lo personaliza: el monarca. De tal forma que el impuesto deviene un acto de la voluntad soberana del Estado, desprovisto de valor jurídico.

Sin embargo, como ha señalado ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario", Civitas, REDF, núm. 14, 1.977, págs. 210 y 211: "¿a qué carencia de significado jurídico se está haciendo referencia?. Una de las ideas esenciales de la monarquía limitada residía en la concesión de una Constitución que autolimitara los poderes del monarca en materias como la propiedad y la libertad, y por reflejo, la materia tributaria. Estas materias debían estar reguladas por ley, y en este sentido se consideraba que era ley en sentido material. Según afirma ESCRIBANO en la obra que hemos citado, pág. 212, OTTO MAYER no ignoraba "este principio fundamental de necesidad de aprobación de los tributos en las Cámaras, sino que mediante la potenciación de los aspectos aplicativos del tributo, éste podría ser excluido del campo del Derecho, del centro de atribuciones de que eran titulares las asambleas representativas." Para profundizar en el estudio de la teoría del poder tributario, ver RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero". Estudios de Hacienda Pública. I.E.F. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.976, págs. 200 y ss. Las tesis de OTTO MAYER son analizadas en las págs. 218 a 225.

<sup>83</sup> ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario", op. cit., pág. 216.

<sup>84</sup> El pensamiento de NAVIASKY puede verse en la traducción castellana de su obra: "Teoría general del Derecho", Madrid, 1.962.

<sup>85</sup> Ver RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho Financiero", op. cit., págs. 260 y ss.

tributaria debe someterse al imperio de la ley<sup>86</sup>. Las relaciones entre Estado e individuo son de carácter jurídico obligacional<sup>87</sup> y el poder del Estado se manifiesta sólo en el momento de "la elección y creación de normas que contienen un supuesto de hecho impositivo a través de la actividad legislativa". Mientras la relación obligacional ha de tener toda ella su fundamento en la Ley, los deberes tributarios no siempre tienen su fuente inmediata en la misma, algunos derivan de ella sólo de forma mediata a través de una serie de autorizaciones o cláusulas generales que confieren un grado notable de discrecionalidad a la Administración, produciéndose una desigualdad entre las partes sujetas a esta relación<sup>88</sup>.

Pero para explicar las relaciones que se establecían entre Administración y administrado como consecuencia no ya de la creación del tributo, sino de la aplicación de las normas

---

<sup>86</sup> Como afirma HENSEL: "la sujeción del deudor del impuesto al poder está simplemente en el hecho de que debe observar la norma jurídica".

<sup>87</sup> De tal forma que el nexo Estado - individuo es una posición jurídica de igualdad, puesto que ambos están sometidos a la ley, el Estado "cuando quiere actuar a través de los órganos de la Administración lo tiene que hacer cumpliendo normas objetivas igual que los sujetos particulares". Ver ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas para un análisis de la evolución...", op. cit., pág. 215.

<sup>88</sup> Ver GONZALEZ GARCIA, E.: "Derecho Tributario material y formal", op. cit., pág. 271 y 272, donde señala "que no por ello deja de ser una relación de poder "jurídica". Se pone de manifiesto, pues, "la heterogeneidad de la relación de deber tributario", así entre los partidarios de la teoría que distingue entre Derecho tributario material y formal, mientras HENSEL habla de una discrecionalidad "respecto a los medios que han de ser aplicados" por la Administración y Valdés Costa alude a la "existencia en esta materia de facultades discrecionales" en poder de la Administración, Jarach estima que "es característica fundamental del Derecho tributario administrativo la existencia de facultades discrecionales de la Administración". Derecho tributario administrativo, que para HENSEL, está situado al lado del Derecho tributario material, y que es independiente del mismo, y que constituye el Derecho tributario formal.

tributarias, se formula la distinción entre Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal.

Estos autores centran la diferenciación en la existencia de un vínculo de contenido obligacional en el Derecho Tributario Material, en cambio, en el Derecho Tributario Formal existen situaciones jurídico - subjetivas de los sujetos impositivos que se traducen en diversos deberes impuestos a lo largo del procedimiento de exacción del tributo, para el efectivo cumplimiento de dicha obligación.

Para HENSEL la relación material o relación obligatoria impositiva, es una relación transitoria; en cambio, la relación formal es una relación duradera. Atendiendo a su contenido, la contraposición entre autoridad y súbdito se encuentra más acentuada en el caso de la relación formal que en el de la relación material, dado que en esta última la relación está estructurada sobre una base de igualdad fijada por el ordenamiento jurídico, y en relación a los sujetos, en la relación formal surgen unos sujetos distintos de los existentes en la material, ya que junto al acreedor y al deudor se encuentran lo que él llama "autoridades tributarias" y "obligados tributarios"<sup>89</sup>.

Esta distinción, que fue introducida en España por SAINZ DE BUJANDA<sup>90</sup> se ha convertido en clásica y está generalizada su utilización en la doctrina tributaria española<sup>91</sup>,

---

<sup>89</sup> Puede verse la crítica que efectúa a estos planteamientos diferenciadores, CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español. I.", op. cit., págs. 261 y 262.

<sup>90</sup> A través del Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid, en las "Notas de Derecho Financiero", capítulo 39, con fines didácticos.

<sup>91</sup> Sobre la clásica distinción, en la doctrina española podemos citar entre otros: SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero". Tomo III Universidad Complutense, Madrid, 1.976, págs. 847; FERREIRO LAPATZA,

configurándose un "Derecho Tributario" material en el que se estudian las normas que regulan el tributo, cuya esencia lo constituyen las obligaciones tributarias, mientras que los deberes tributarios aparecen insertos en los procedimientos de aplicación del tributo, y por lo tanto en el Derecho Tributario Formal, que es un instrumento de aplicación del Derecho tributario material<sup>92</sup>.

---

J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", 17a. ed. op., cit., págs. 302 y 303, 421 y 422; PEREZ DE AYALA, C.: "Temas de Derecho Financiero" Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1.988, págs. 261 y 262.

Según nos explica GONZALEZ GARCIA. E.: En "Derecho Tributario material y formal", Rv. HPE, núm. 94, 1985, pág. 269: Son partidarios de esta teoría, además, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Derecho Financiero y Tributario", Madrid, 1.979, pág. 304; DE LA GARZA, S.: "Derecho financiero mexicano". México, 1.979, pág. 643; JARACH, D.: "Curso superior de Derecho Tributario". Buenos Aires, 1.969, págs. 387 y ss.; VALDES COSTA.

El mismo autor nos cita a los oponentes entre los que se encuentran: CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento Tributario español. I", Civitas, 4a. ed., Madrid, 1.985, págs. 259 a 264.; MARTIN DELGADO, y A. XAVIER: "Conceito e natureza do acto tributario". Coimbra. 1.972, págs. 81 y ss. y de forma resumida, "Manual de Direito Fiscal". Lisboa, 1.974, págs. 20 y 103-104.

No llegan a atacar frontalmente la distinción sino que mas bien la omiten, los autores que se acogen al esquema procedimental en el estudio del Derecho tributario: ALESSI, FANTOZZI, FEDELE, E. GONZALEZ, M.A. GRECO, MAFFEZZONI, G.A. MICHELI: "Lezioni di Diritto Tributario", 1.968, págs. 181 y ss., PEREZ DE AYALA.

<sup>92</sup> Algunas de las críticas a la teoría que analizamos apuntan al incorrecto planteamiento de la situación de igualdad formal en que se encontraban el Estado y el contribuyente, en que se reconducen al esquema de la relación de poder algunos aspectos de la imposición, como por ejemplo, la actividad de inspección tributaria.

## 2.2.- La concepción amplia de la relación jurídico tributaria obligacional compleja.

La tesis de A.D. GIANNINI<sup>93</sup>, sobre la relación jurídica tributaria está basada en un concepto amplio de relación jurídica<sup>94</sup>, en la cual se admiten la presencia y coexistencia de poderes de la Administración y de verdaderos derechos subjetivos tanto a favor de la Administración como a favor del administrado<sup>95</sup>; el concepto de relación jurídica tributaria unifica todo el conjunto de derechos y deberes recíprocos que se instauran entre el Estado y los contribuyentes como consecuencia de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias<sup>96</sup>. Abandona la distinción de la doctrina germánica entre Derecho Tributario material y formal, estructurando toda la dogmática tributaria en torno al concepto de relación jurídico compleja<sup>97</sup>, en cuyo centro se encuentra la deuda tributaria.

Considera que de las disposiciones reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídica tributaria.

---

<sup>93</sup> GIANNINI, A.D.: "I concetti fondamentali del Diritto tributario". Torino, 1.956; del mismo autor: "Istituzioni di Diritto Tributario". Milano, 1.972.

<sup>94</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II)...", op. cit., págs. 149 y 156: La consideración del concepto amplio de relación jurídica está basada en que por un lado, esta tesis de GIANNINI "admite la coexistencia, dentro de ella, de situaciones activas y pasivas muy diversas, y en particular de la potestad administrativa y del derecho subjetivo de crédito tributario"; por otro lado, por la adopción de "conceptos amplios, poco rigurosos técnicamente, de derecho subjetivo y de obligación".

<sup>95</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II)...", op. cit., pág. 149.

<sup>96</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 269.

<sup>97</sup> ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario", op. cit., pág. 216.

Es decir, del ordenamiento jurídico tributario no surge sólo la obligación de pagar y el correspondiente Derecho a exigir el crédito, sino una serie de derechos y deberes tanto del ente público como de los sujetos a la potestad estatal, de diverso contenido y naturaleza.

Entiende que las normas que los contienen, vienen formuladas regularmente, en modo de no dejar ningún margen al poder discrecional del Estado, de manera que el postulado del Estado de Derecho se realiza casi de forma definitiva en la regulación de aquella parte de la actividad administrativa que tiene por objeto la aplicación del impuesto.

Configurada de esta forma, la relación jurídico tributaria tiene un contenido complejo, formando parte de la misma tanto la deuda tributaria como los deberes y derechos que se establecen entre Administración y administrado que no tienen un específico contenido patrimonial<sup>98</sup>.

Pero es la deuda tributaria la que constituye la parte esencial y fundamental de la relación y, asimismo, el fin último al que tiende el instituto del impuesto, y a la que corresponde un crédito del ente público. Con la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarias se designan todos los demás derechos y deberes que se derivan también de la relación impositiva<sup>99</sup>.

---

<sup>98</sup> Ver RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 269 y 270.

<sup>99</sup> Considera A.D. GIANNINI: "I concetti fondamentali del Diritto Tributario", op. cit. págs. 125-126 que "tal distinción, además de estar justificada en sí misma por un análisis de la relación tributaria, considerada en sus concretas manifestaciones, es jurídicamente importante bajo distintos aspectos, y sobretodo por lo que respeta al origen y a la extinción de las diferentes obligaciones señaladas. En efecto, la realización de los presupuestos materiales a los cuales la Ley asocia la obligación impositiva, determina el

La relación jurídica tributaria incluye, pues, para GIANNINI, tanto la relación obligacional (crédito-deuda) del ente público con el contribuyente como todo el conjunto de poderes (o poderes-deberes) de la Administración en materia de aplicación de los tributos, así como las correspondientes situaciones jurídicas subjetivas pasivas a que el ejercicio de dichas potestades da lugar: comprobación del hecho imponible, investigación, liquidación y recaudación<sup>100</sup>.

De estas consideraciones se desprende que la deuda tributaria tiene su fundamento jurídico, es decir, su fuente en la ley o, más precisamente, en la situación de hecho que según el ordenamiento tributario es idónea a hacerlo surgir.

En definitiva el pensamiento esencial del ilustre tratadista italiano puede sintetizarse en las siguientes conclusiones<sup>101</sup>: Que la relación tributaria es una relación obligacional o de crédito y no una relación de poder. Que los sujetos que en ella intervienen están en una relación de igualdad y no en relación de supremacía y subordinación. Que, en fin, la potestad financiera del Estado se manifiesta no en la relación de crédito

---

nacimiento de la deuda impositiva, pero no, necesariamente, de todas las demás obligaciones tributarias, que, por el contrario, pueden surgir también en virtud de un acto administrativo." Citado por RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 270.

<sup>100</sup> Según RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 270, A.D. GIANNINI engloba dentro del contenido de la relación jurídica tributaria, "lo que constituye el contenido de las funciones tributarias que el ordenamiento jurídico encomienda a la Administración encargada de aplicar en concreto los tributos. No es que GIANNINI desconociese la existencia de un *procedimiento administrativo de liquidación* o de recaudación; pero, en su construcción, ello no constituye más que un momento diferente de la relación jurídica tributaria en su desenvolvimiento en el tiempo".

<sup>101</sup> Contenidas en su obra GIANNINI, A.: "I concetti Fondamentali del Diritto Tributario", op. cit., págs. 126-127.

derivada de la Ley tributaria, sino sólo en la emanación misma de la Ley<sup>102</sup>.

La tesis de GIANNINI, a pesar de hablar de relación jurídico tributaria compleja, fija toda su atención en torno al concepto de materialización de la obligación: la deuda tributaria, relegando a un segundo plano, sin embargo, aquellas relaciones entre Administración y administrado, sin contenido patrimonial<sup>103</sup>.

Para GIANNINI, la deuda impositiva nace de la realización de un presupuesto de hecho, mientras que las otras obligaciones tributarias, las accesorias, pueden nacer de un acto administrativo. Como ha señalado CORTES, de ello se deduce que "la relación tributaria puede nacer bien simultáneamente al nacimiento de la deuda impositiva o, por el contrario, de un acto administrativo, cuando dicha relación tributaria no lleve consigo una deuda impositiva"<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> Acerca de la crítica a estas conclusiones, ver PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición...", op. cit., pág. 153.

<sup>103</sup> Como ha señalado ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas para un análisis de la evolución...", op. cit., pág. 218., añadiendo que es "un defecto casi inevitable de la concepción adoptada", puesto que esta teoría que constituye una férrea oposición a la teoría de la relación de poder mediante "la potenciación del sometimiento a la ley como paradigma del Estado de Derecho, termina girando en torno al concepto de deuda tributaria como concreción de una obligación que encuentra su fundamento en el presupuesto de hecho que la hace surgir". Derivando en "lo que cierta doctrina calificó como glorificación del hecho imponible, encontrando en Dino JARACH su más señalado exponente". En el mismo sentido, recalca ESCRIBANO cómo se encuadra toda la problemática de la asunción por el Derecho tributario de los conceptos jurídico privados relativos a las obligaciones legales.

<sup>104</sup> CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento...", op. cit., pág. 251. PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...", op. cit., pág. 151, ha señalado que para GIANNINI, los poderes de la Administración en materia de investigación, comprobación, liquidación y recaudación tributaria, son tratados como elementos calificadores de la relación tributaria cual relación de Derecho público, así el eminente autor italiano señala

Esta teoría de la unidad sistemática de la relación jurídica ha sido negada por algunos autores, entre ellos D'AMATI<sup>105</sup>, quien critica que la tesis de referencia encuentre su fundamento en la identidad de la causa final entre las diversas obligaciones y deberes tributarios que integran la relación.

En este sentido D'AMATI afirma que sólo puede decirse que varios deberes participan de una relación compleja cuando están profundamente ligados entre ellos y desunidos pierden sus caracteres originales. Finalizada la obligación tributaria, todos los demás deberes deberían terminarse, lo que no sucede en la realidad<sup>106</sup>.

Por otra parte, PUGLIESE<sup>107</sup> ha polarizado la tesis de GIANNINI hasta el punto de desdibujarla<sup>108</sup>, al considerar que

---

que en virtud de esta serie de poderes "la Administración puede emanar actos en la forma legalmente establecida y con los límites que la Ley marca (órdenes, prohibiciones, exenciones), que son actos inmediatamente ejecutivos con la ejecutoriedad propia del acto administrativo", definiéndonos de esta forma la potestad de imposición. Pese a reconocer la distinción entre potestad de imposición y el concepto de deuda del tributo, toda la dogmática de la relación tributaria es dominada por el concepto de la deuda del tributo, dejando en segundo término la potestad de imposición. El tratamiento dogmático de la potestad de imposición es muy insuficiente tanto en la teoría germánica de la relación de poder como en la tesis de GIANNINI, así como en la de VANONI: "Opere Giuridiche". Vol. II, si bien en algunos puntos de la potestad de imposición el tratamiento es muy agudo y completo, distinguiendo netamente entre la discrecionalidad técnica o impropia y la verdadera discrecionalidad administrativa en materia tributaria. Para profundizar en el pensamiento de VANONI, y las críticas que éste ha recibido, ver PEREZ AYALA, J.L.: "Potestad de imposición...", op. cit., págs. 154 y 155.

<sup>105</sup> N. D'AMATI: "Intorno alla struttura del rapporto giuridico d'imposta". Ius. 1.956, pág. 197.

<sup>106</sup> Ver CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento...", op. cit., pág. 252, donde efectúa la crítica a esta postura doctrinal.

<sup>107</sup> PUGLIESE, M.: "Istituzioni di Diritto Finanziario. Diritto Tributario". Cedam. Padova, 1.937.

la relación jurídica contiene únicamente una obligación, a la que se contraponen obligaciones de naturaleza administrativa, ya sea a cargo del contribuyente, ya sea a cargo de terceros; estos deberes no tendrían autonomía sino únicamente subjetiva y sólo en ocasiones, serían de carácter accesorio y no podrían subsistir sin la obligación de dar.

### **2.3.- La concepción restringida de la relación jurídico tributaria compleja.**

Como ha señalado PÉREZ DE AYALA<sup>109</sup>, las teorías expuestas son objeto de revisión crítica rigurosa, concediendo una atención cada vez mayor a los aspectos administrativos del tributo. En este sentido cabe destacar dos etapas en la evolución crítica. Una primera fase, representada por el pensamiento de BERLIRI<sup>110</sup>, en la que se pretende una construcción dogmática que revalorice los aspectos administrativos y del poder que los mismos comportan en el marco de la relación jurídica tributaria.

En una segunda etapa<sup>111</sup>, siguiendo una línea metodológica abierta por ALLORIO, se propugna una construcción dogmática autónoma de los aspectos

---

<sup>108</sup> Como señala CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento...", op. cit., pág. 252.

<sup>109</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II), op. cit., pág. 157.

<sup>110</sup> BERLIRI, A.: "Principi di Diritto Tributario." Vol. II. Tomo I.

<sup>111</sup> Etapa marcada por el giro en los estudios del Derecho Tributario, que pasan de una perspectiva estática del fenómeno tributario, a una perspectiva dinámica del mismo, abandonando progresivamente el concepto de relación jurídica tributaria compleja, construida sobre los moldes del Derecho Civil, en la que se incluían todo el conjunto de relaciones de la más diversa naturaleza y contenido, que se establecen entre Estado y sujetos pasivos en orden a la aplicación de los tributos, y paralelamente fijando su atención en el estudio del procedimiento de aplicación de éstos. Ver al respecto, entre otros, RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 286 y ss.

administrativos de la aplicación del tributo y del poder que los mismos comportan a través de conceptos como los de función tributaria, potestad administrativa de imposición y procedimiento de imposición, que se sitúan, analizan y consideran fuera de la relación jurídica tributaria. En esta línea de pensamiento se encuadran las construcciones doctrinales de ALESSI<sup>112</sup>, MICHELI<sup>113</sup>, MAFFEZZONI<sup>114</sup>, FANTOZZI<sup>115</sup> y FEDELE<sup>116</sup>, en la doctrina italiana, y MATIAS CORTES<sup>117</sup>, PÉREZ DE AYALA<sup>118</sup> y PÉREZ ROYO<sup>119</sup>, en nuestro país.

---

<sup>112</sup> ALESSI, R. y STAMMATI: "Istituzioni di Diritto Tributario". UTET, 1.963.; ALESSI, R.: "Principi di Diritto Amministrativo", Milano, 1.971.

<sup>113</sup> MICHELI, G.A.: "Corso di Diritto Tributario". UTET, 1.969, y "Premesse per una Teoria della Potestà d'Imposizioni". Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. 1.967, I, págs. 264 y ss.; "Profili critici in tema di potestà d'imposizione", nella stessa rivista.

<sup>114</sup> MAFFEZZONI, F.: "Il Procedimento d'Imposizione nell'Imposta Generale sull'entrata". Morano editor, 1.965. y "Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta", Milano, 1.969.

<sup>115</sup> FANTOZZI, A.: "La Solidarietà nel Diritto Tributario". Turín. UTET, 1.968.; "Premesse per una teoria della sucesione nel procedimiento tributario." En "Studi sul procedimiento amministrativo tributario", volumen colectivo dirigido por G.A. MICHELI, Milano, 1971.

<sup>116</sup> FEDELE, A.: "Le imposte ipotecarie". Giuffrè, Milano, 1.968, "Diritto Tributario e Diritto Civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo". Riv. di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1.969, I, págs. 21 y ss., "A proposito di una recente raccolta di saggi sul Procedimento Amministrativo Tributario". Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. 1.971, I, núm. 3, settembre, págs. 433 y ss. y "La teoría del procedimiento de imposición y la denominada "anticipación del tributo"". Rv. DF y HP, núm. 114, 1.974, págs. 1713 y ss.

<sup>117</sup> CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento Tributario Español". I., op. cit.

<sup>118</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Derecho Tributario, I. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.968; Sus dos artículos: "Potestad de imposición y relación tributaria" (I y II). En Rv. DF y HP, núm. 79, 1.969 y núm. 86, 1.970; "Función tributaria y procedimiento de gestión". Rv. DF y HP, núm. 114, 1.974; y junto con GONZALEZ GARCIA, E.: "Curso de Derecho Tributario". (I). Edersa, Madrid, 1.975, págs. 117-155.

<sup>119</sup> PEREZ ROYO, F.: "El pago de la deuda tributaria". Civitas, REDF, núm. 6, 1.975, págs. 269 y ss.

### 2.3.1.- La teoría de BERLIRI.

BERLIRI efectúa la “reconstrucción crítica” del esquema de relación jurídica tributaria como relación compleja de A.D. GIANNINI, deshaciendo el error de perspectiva de este autor “de situar a la obligación tributaria en el centro del Derecho Tributario y relegar a un segundo plano, lejanísimo, casi en el horizonte, todas las demás relaciones jurídicas distintas de aquélla” poniendo de manifiesto los graves defectos de planteamiento a que ello conducía<sup>120</sup>.

---

<sup>120</sup> RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 271 a 273: Las críticas de BERLIRI a la teoría de A.D. GIANNINI apuntan en las siguientes direcciones:

La primera: a que no se debe reconducir las múltiples obligaciones, deberes y prohibiciones que establece la Ley, tanto a cargo del contribuyente, como de terceros, dentro de un único esquema: el de la obligación tributaria, puesto que al contrario, para BERLIRI, casi nunca una Ley impositiva se limita a regular, pura y simplemente, la obligación tributaria, sino que regula también otra serie de obligaciones y deberes tanto a cargo del contribuyente como de terceros más o menos estrechamente ligados con aquella obligación.

En segundo lugar, critica la afirmación de que en todo impuesto, a la obligación tributaria se contrapondrían únicamente obligaciones accesorias de naturaleza administrativa a cargo bien de los contribuyentes, o bien de terceros, negando así su autonomía a todas las relaciones distintas de la obligación tributaria.

En tercer lugar, estudiar todos los actos realizados por los sujetos de la obligación tributaria, y eventualmente también por los terceros extraños a ella, únicamente en función de dicha obligación y como momentos de la vida de esta última.

En cuarto lugar, considerar la obligación tributaria únicamente como obligación pecuniaria, esto es, como obligación de dar, cuando por el contrario, para BERLIRI en todos los impuestos que se pagan mediante aplicación de efectos timbrados, no existe una obligación de dar, ni una obligación pecuniaria, sino la obligación de inutilizar el efecto timbrado.

Y finalmente, la confusión entre causas de extinción de la obligación tributaria y causas de extinción de otras relaciones jurídicas ligadas a ella.

BERLIRI efectúa una sistematización de las diferentes situaciones jurídicas subjetivas, activas y pasivas, que en la relación jurídica se engloban<sup>121</sup>.

Distinguirá claramente los conceptos de relación jurídica tributaria y obligación tributaria. Así, la relación jurídica, es entendida atendiendo a un concepto restringido de la misma, como "la relación compleja resultante del conjunto de obligaciones actuales o eventuales, a favor de un mismo sujeto activo de impuesto y que se derivan directa o indirectamente de una determinada situación base, así como de los derechos, potestades y prohibiciones conexas con las mismas"<sup>122</sup>.

Este concepto le lleva a concluir afirmando que no siempre de la realización del presupuesto de hecho del tributo nace una verdadera y propia obligación tributaria, sino que puede nacer un derecho potestativo de la Administración a convertirse en acreedor del tributo, y del ejercicio de este derecho potestativo surgiría la obligación tributaria, o mejor dicho, la deuda tributaria.

BERLIRI, además, se refiere a la categoría de derecho potestativo<sup>123</sup>, es decir, "derecho cuyo objeto no es una prestación, sino el poder de causar determinados efectos jurídicos en la situación de otro sujeto"<sup>124</sup>, que es utilizada con la finalidad de recibir en la relación jurídica tributaria y destacar

---

<sup>121</sup> Distinguirá entre las situaciones jurídicas pasivas: la obligación, el deber ("obbligo") y la sujeción ("soggezione") a las que corresponden las situaciones jurídicas activas de: derecho de crédito, potestad y derecho potestativo. Ver: RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 272.

<sup>122</sup> BERLIRI, A.: "Principios de Derecho Tributaria". Vol. II. Giuffrè, Milano, 1.957, pág. 51.

<sup>123</sup> BERLIRI, A.: "Principi di Diritto Tributario". Volumen II, tomo I. Giuffrè, 1.957.

<sup>124</sup> Ver PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria... (II)", op. cit., pág. 159.

adecuadamente los aspectos administrativos de la misma, de tal forma que en esta relación jurídica existirán dos clases de derechos subjetivos a favor del ente público: derechos potestativos y derechos de crédito<sup>125</sup>.

La posición adoptada por BERLIRI desplazando del centro exclusivo de atención a la obligación tributaria principal o deuda tributaria, construirá el eje dogmático del tributo en torno al concepto de relación jurídica tributaria compleja, que permite revalorizar las obligaciones tributarias formales y situar dentro de sus justos límites la importancia dogmática de la obligación tributaria principal<sup>126</sup>.

En este sentido se ha señalado<sup>127</sup> que las tesis del maestro italiano suponen una revalorización de los aspectos "administrativos" de la aplicación de los tributos y del poder o potestades que dichos aspectos comportan en el marco de la relación jurídica tributaria, tendiendo a aceptar un módulo procedimental en la reconstrucción del fenómeno tributario desde una perspectiva dinámica<sup>128</sup>.

---

<sup>125</sup> Ahora bien, la inclusión del derecho potestativo dentro de la relación jurídica tributaria ha sido objeto de críticas, acerca de las mismas nos remitimos a PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición...(II)", op. cit., págs. 161 y 162.

<sup>126</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 274, señala como precedente de la posición de BERLIRI, la teoría germánica de NAWIASKY.

<sup>127</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...", op. cit., pág. 157.

<sup>128</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 276 y 277, apoya esta afirmación en las últimas ediciones de la obra de BERLIRI: "Principi di Diritto Tributario" vol. II. 2a. ed. Giuffrè, Milano, 1.972, "Corso Istituzionale di Diritto Tributario". Vol. I. Milano, 1.974, pág. 143, en las que matiza su pensamiento en la línea de las modernas orientaciones procedimentales o dinámicas.

Sin embargo la teoría de la relación jurídica tributaria compleja no ha estado exenta de críticas, entre las que podemos citar las formuladas por BASCIU, F.: "Contributo allo studio della obbligazione tributaria". Jovene,



### 2.3.1.a) Teoría patrimonialista.

BERLIRI, por lo que ahora nos interesa que es distinguir concretamente entre deber tributario y obligación tributaria, basa la distinción en el carácter patrimonial de ésta, del cual carece aquél<sup>129</sup>, afirmando que "si la prestación tiene carácter patrimonial se estará en presencia de una obligación, mientras que, en el caso contrario, se estará en presencia de un deber". Pero añade que también el objeto es distinto, puesto que los deberes "tienen un objeto distinto del pago de una suma de dinero..., es decir, distinto de los objetos propios de la obligación tributaria".

En este sentido se manifiesta el Profesor SAINZ DE BUJANDA<sup>130</sup>, para quien "en el seno de la relación jurídica tributaria - entendida en sentido amplio - coexisten la obligación y una serie de deberes, siendo la primera aquella

---

Napoli, 1.966, págs. 32 y 33; RUSSO, P.: "Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria". Giuffrè, Milano, 1.969, sobre los que puede verse su pensamiento, así como las críticas más generalizadas a la teoría de BERLIRI en RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 277 y ss.

<sup>129</sup> Este autor distingue dos situaciones jurídicas subjetivas que califica de "*obbligo*" y "*obbligazione*", cuya distinción se centra en el criterio de la patrimonialidad de la prestación. De tal forma que en la obligación, la conducta del deudor va referida a una prestación de contenido económico, mientras que el deber, en cambio, corresponde a una conducta desprovista de dicho contenido y que como tal puede obligar al particular con independencia de su condición de deudor, y añade que "fundar la distinción entre ambas categorías sobre el contenido económico de la prestación viene a ser no sólo más concreto, sino también más seguro que el fundarla, como hace Pugliesse, sobre una no demostrada relación de accesoriedad entre obligación y deber", puesto que con frecuencia los deberes subsisten, "incluso aunque no exista una obligación tributaria; por ejemplo, el deber del contribuyente de presentar la declaración del patrimonio poseído aun en el caso de que éste fuera inferior al mínimo exigible". BERLIRI, A.: "Principios...", op. cit., págs. 83 y 84.

<sup>130</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero". Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 8a. edición, 1990, pág. 274.

cuya prestación tiene un contenido patrimonial, nota esta de la que carecen los segundos. Sólo recibe el nombre de obligación tributaria en sentido estricto el vínculo jurídico en cuya virtud un sujeto pasivo (un contribuyente o un sustituto) o un responsable ha de satisfacer una prestación a un ente público en concepto de tributo, y que tiene como función típica procurar un enriquecimiento del acreedor a expensas del deudor”.

A favor de la tesis patrimonialista también se manifiesta CORTES DOMINGUEZ al afirmar que “el concepto de obligación exige una prestación de contenido patrimonial; el deber, en cambio, no”<sup>131</sup>.

Basándose en este criterio patrimonial BERLIRI y CORTES DOMÍNGUEZ niegan el concepto de obligación a las que tradicionalmente se llaman de “hacer”, de “no hacer” o de “soportar”, y lo reservan sólo a las de “dar”<sup>132</sup>. En cambio, MAFFEZZONI, aceptando el carácter patrimonial característico de la obligación, parece admitirlo también para algunos deberes jurídicos particulares y entiende el contenido patrimonial con un alcance muy amplio y flexible, reconociéndoselo a prestaciones de hacer, inclusive (de declarar, por ejemplo) y no sólo a las de dar<sup>133</sup>.

En este sentido también se pronuncia ROSSY, aunque desde otra perspectiva, al considerar que la relación jurídico

---

<sup>131</sup> CORTES DOMINGUEZ, M: “Ordenamiento Tributario...”, op. cit., pág. 246, tras delimitar la diferencia esencial entre obligación y deber, cita como ejemplos claros de deberes “la declaración del contribuyente, la información debida en ciertos casos a los órganos de la Administración financiera; la tenencia de libros, el permitir las Inspecciones de Hacienda; la asistencia a las citaciones administrativas.”

<sup>132</sup> Como señala PEREZ DE AYALA, J.L.: “Potestad de imposición y relación tributaria (II)...”, op. cit., pág. 164.

<sup>133</sup> Ver al respecto PEREZ DE AYALA, J.L.: “Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...”, op. cit., pág. 164.

tributaria estricta, se caracteriza por ser pecuniaria, pero junto a ella existen otras, que califica de secundarias, que tienden a procurar el conocimiento de fuentes tributarias o a garantizar la eficacia del impuesto, a procurar su justa distribución, que muchas veces no tienen el rango de dichas relaciones jurídicas, por ser la prestación, más que el contenido de una obligación, un deber de carácter general<sup>134</sup>.

Sin embargo, en fechas más recientes, la doctrina<sup>135</sup> ha rechazado, o cuando menos, ha mostrado sus reservas, acerca del criterio patrimonialista como eje de la distinción entre deber y obligación<sup>136</sup>, mostrándose, más de acuerdo con las aportaciones conceptuales de SANTI ROMANO<sup>137</sup> que basan la distinción en que la obligación contiene verdaderos derechos subjetivos, mientras que el deber contempla sólo situaciones de sujeción<sup>138</sup>. Así se ha señalado que "lo esencial al concepto de obligación es que, correlativamente a ella, como situación del sujeto pasivo, exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse de derecho subjetivo de crédito. No la

---

<sup>134</sup> ROSSY, H: "Actos de los particulares en auxilio de la Administración fiscal" en "Instituciones de Derecho Financiero". Bosch. Barcelona, 1.959, pág. 371.

<sup>135</sup> Como pone de manifiesto HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios". Civitas, REDF, 1.991, pág. 6.

<sup>136</sup> No podemos olvidar, en este punto, que ya Berliri señalaba que en ciertos supuestos marginales la aplicación práctica de este criterio podía "originar incertidumbre o perplejidad, no apareciendo claro hasta qué punto se está o no ante una prestación de carácter patrimonial". ver. BERLIRI, A.: "Principios...", op. cit., pág. 83.

<sup>137</sup> SANTI ROMANO: "Frammenti di un dizionario giuridico". Giuffrè, Milano, 1.947, versión castellana: "Fragmentos de un diccionario jurídico. Deberes, Obligaciones". Ediciones jurídicas Europa - América, Buenos Aires, 1.964, pág. 109 y ss.

<sup>138</sup> Como señala SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Civitas, REDF, núm. 25, 1.980, pág. 13.

patrimonialidad, que es sólo nota habitual, pero no excluyente ni definidora”<sup>139</sup>.

Entre las posturas contrarias a la tesis patrimonialista podemos citar a SÁNCHEZ SERRANO que considera que el deber tributario no siempre carece de contenido patrimonial, destacando en relación al deber de declarar “que los servicios prestados por un gestor o un asesor fiscal en orden a la presentación de una declaración son evaluables económicamente”<sup>140</sup>.

### **2.3.2.- Potestad de imposición y procedimiento de imposición.**

#### **2.3.2.a) La teoría de G.A. MICHELI de la potestad de imposición.**

Esta concepción parte de separar los dos aspectos del Estado, por una parte, el Estado-legislador, y por otra, el Estado-administrador<sup>141</sup>.

En el primer aspecto, el poder tributario o poder de imposición es un poder legislativo, que denomina “potestad normativa tributaria”<sup>142</sup>. En el segundo, como poder de la Administración, a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria del sujeto pasivo, al que denomina “potestad de imposición”.

---

<sup>139</sup> Como ha señalado PEREZ DE AYALA, J.L.: “Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...”, op. cit., pág. 164.

<sup>140</sup> SANCHEZ SERRANO, L.: “La declaración tributaria”. I.E.F., Madrid, 1.977, pág. 113.

<sup>141</sup> Que, como veremos al analizar la teoría de la función, ALESSI, engloba estos dos aspectos dentro del concepto de función.

<sup>142</sup> Ver: PEREZ DE AYALA, J.L.: “Función tributaria y procedimiento de gestión”, op. cit., págs. 1689 y 1690.; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Introducción...”, op. cit., págs. 297 y 298.

Potestad de imposición que define como "el poder-deber del ente público de efectuar concretamente la imposición y de pretender, en concreto, el cumplimiento de la prestación tributaria"<sup>143</sup>. Que se caracteriza por no ser discrecional, sino reglada, legal indisponible e irrenunciable<sup>144</sup>.

La nueva perspectiva del fenómeno tributario, de MICHELI, le lleva a examinar los sujetos activos y pasivos de la potestad de imposición; las situaciones subjetivas a que da lugar su ejercicio y los actos que se pueden realizar en orden a la imposición. Desde una perspectiva dinámica estudia la actuación de la norma tributaria bajo la visión del procedimiento<sup>145</sup>. La posición activa del ente público impositor es entendida no en términos intersubjetivos, de derecho de crédito, sino de potestad de imposición. Y las situaciones jurídicas pasivas son examinadas no sólo desde el punto de vista de la obligación de pagar el tributo, sino atendiendo a todos los comportamientos debidos que se refieran a los sujetos que participen en la actuación de la norma tributaria.

El ejercicio del poder de imposición da lugar a un procedimiento, como concatenación de actos dirigidos a un determinado fin, en el que se conectan y relacionan situaciones jurídicas subjetivas diversas.

---

<sup>143</sup> MICHELI, G.A.: "Corso di Diritto Tributario", op. cit., pág. 106. En "El procedimiento tributario de liquidación", op. cit., pág. 1.664, MICHELI afirma que con la expresión "poder de imposición" pretende "indicar la existencia de una potestad instrumental que el ente público ejercita para obtener los medios financieros con los que hacer frente a los gastos públicos".

<sup>144</sup> En este sentido PEREZ DE AYALA, J.L.: "Función tributaria...", op. cit., pág. 1.691 y RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 298.

<sup>145</sup> MICHELI, G.A.: "Corso di Diritto Tributario", op. cit., ver al respecto RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 299.

Se supera de esta forma la visión intersubjetiva, obligacional, de la relación jurídica tributaria compleja desde el ángulo del procedimiento de imposición<sup>146</sup>.

### **2.3.2.b) Teoría de MAFFEZZONI del procedimiento de imposición.**

Este autor sustituye el concepto de relación jurídica impositiva por el de "procedimiento de imposición", que es definido como "el conjunto de actos surgidos del desenvolvimiento de las dos situaciones jurídicas subjetivas a que dan lugar las normas tributarias: el poder de imperio y el deber jurídico del sujeto pasivo; multiplicidad de actos que están destinados a un único fin: determinar la efectiva ejecución de las prestaciones coactivas sancionadas por las normas tributarias y la efectiva aplicación de las sanciones consiguientes a los incumplimientos ocurridos en orden a dichas prestaciones"<sup>147</sup>.

MAFFEZZONI<sup>148</sup>, parte de la premisa de que el poder de imposición y la obligación tributaria tienen un desenvolvimiento autónomo, puesto que el poder de imposición se manifiesta en concreto sólo cuando la obligación tributaria, se ha extinguido. Es decir, que entre las dos situaciones jurídicas subjetivas, obligación tributaria y poder de imposición, no existe una relación de correspondencia, sino por el contrario, una relación necesaria de sucesión cronológica, puesto que tales situaciones jurídicas subjetivas no forman parte de una misma relación jurídica, pero ello no significa que carezcan de todo nexo de unión entre sí. Este nexo de unión es "un conjunto de

---

<sup>146</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 299.

<sup>147</sup> MAFFEZZONI, F.: "Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta", op. cit. por RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 299 y 300.

<sup>148</sup> MAFFEZZONI, F.: "Il Procedimento di imposizione nell'Imposta generale sull'entrata", Morano, ed., Napoli, 1.965, págs. 53 y ss.

actos que se desarrollan en el tiempo y están unidos entre sí por un fin único: garantizar el cumplimiento de determinadas prestaciones pecuniarias de los particulares a favor de la Hacienda” y que denomina “procedimiento de imposición”<sup>149</sup>.

La función que cumple el procedimiento de imposición es la de unir, armonizar y unificar el poder de imperio del ente público y los deberes jurídicos de los sujetos pasivos creando a favor del ente público un derecho subjetivo, que es el instrumento elegido por el ordenamiento para hacer que el Estado adquiera las prestaciones coactivas tributarias.

La elaboración dogmática de este autor se apoya en la distinción entre normas de relación y normas de acción o normas instrumentales, aplicada al Derecho Tributario por ALLORIO<sup>150</sup>. Por otra parte, MAFFEZZONI, critica la división del Derecho Tributario en material y formal, especialmente porque se ha excluido del campo del derecho material las cuestiones relativas al ejercicio concreto del poder de imposición, o procedimiento de aplicación de los tributos. Para este autor la noción formal del procedimiento de imposición descansa en una visión superficial del fenómeno jurídico-tributario y sólo se sostiene por la fuerza de la tradición. “En efecto, los llamados efectos formales de los actos del procedimiento de imposición son efectos autónomos y en sí mismos, como los efectos sustanciales de los actos jurídicos. Así, por ejemplo, la obligación de dar una información o de completar las lagunas de una declaración a requerimiento de una oficina tributaria es un vínculo totalmente autónomo respecto del de pagar un tributo, bien porque podría incumbir a

---

<sup>149</sup> RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 300 y 301.

<sup>150</sup> Ver al respecto ALLORIO, E.: "Diritto processuale tributario". UTET, Torino, págs. 104 a 106; RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 302.

una persona distinta del deudor del tributo bien porque podría subsistir independientemente de la existencia de cualquier obligación de pagar el tributo. Y entonces ¿qué razón puede haber para llamar formal a la obligación de hacer una declaración o de completar las lagunas de una declaración y para llamar sustancial a la obligación de pagar el tributo?. Por el contrario, es claro que todas estas obligaciones son sustanciales, aunque de contenido diverso”<sup>151</sup>.

Para MAFFEZZONI, “es indiscutible, pues, que los actos del procedimiento de imposición pueden determinar el nacimiento de nuevas obligaciones, aunque distintas de la de pagar el tributo. Y entonces la naturaleza formal de dicho procedimiento no es ya una categoría válida”<sup>152</sup>.

### **2.3.2.c) Teoría de FANTOZZI del procedimiento de imposición.**

FANTOZZI parte de considerar la inadecuación teórica y práctica de construir el fenómeno tributario en términos de obligación según los esquemas del Derecho Civil, por cuanto en muchos casos las reglas de la obligación civil no son aplicables a las instituciones tributarias.

Dejando a un lado los conceptos de “función pública” y “potestad de imposición”, por considerarlos demasiado genéricos, desechando el concepto de “relación jurídica compleja”, utilizará el concepto de “procedimiento” como

---

<sup>151</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 304 y 305.

<sup>152</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 305.

concatenación de situaciones subjetivas que constituyen los efectos de presupuestos de hecho intermedios<sup>153</sup>.

Para este autor, el procedimiento de imposición será el único concepto que le permitirá intentar la construcción unitaria del mecanismo a través del cual se efectúa la exacción, clasificando las diversas situaciones subjetivas en base a rasgos comunes y determinando los criterios de su conexión. Considerará que la obligación tributaria queda circunscrita a la fase de la recaudación de los tributos, y que adquiere un carácter instrumental respecto de la totalidad del procedimiento administrativo tributario<sup>154</sup>.

De esta manera "podrá justificarse fácilmente la existencia desde el comienzo del procedimiento... tanto antes como después de la realización del presupuesto de hecho, de una serie de situaciones subjetivas sustanciales y formales que, están unidas instrumentalmente, en parte, a fin de permitir la adquisición de sumas de dinero cada vez más próximas a cuanto se debe a título de tributo y, en parte, a fin de hacer posible la aplicación de un tributo, tanto en base a la única intervención del contribuyente como después del control de la Administración, correspondiente a la efectiva capacidad contributiva manifestada por el presupuesto que se ha realizado. Estas situaciones subjetivas, entre las que figuran obligaciones, deberes, poderes, sujeciones, pueden estar unidas entre sí en relaciones jurídicas y sus actos de cumplimiento constituyen el procedimiento de imposición"<sup>155</sup>.

---

<sup>153</sup> FANTOZZI, A.: "La solidarietà nel Diritto Tributario", op. cit., pág. 193., citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 306.

<sup>154</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 306 y 307.

<sup>155</sup> FANTOZZI, A.: "Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario". En Studi sul Procedimento amministrativo tributario.

En esta construcción doctrinal desde el comienzo del procedimiento impositivo y hasta su extinción existen a cargo de los sujetos pasivos distintas situaciones subjetivas que pueden referirse o al plano de la determinación del presupuesto, o bien, al de la recaudación del tributo. Estas "situaciones subjetivas pueden ser de tipo muy variado, pero ciertamente no se agotan en la obligación, que, en cambio, tiene un ámbito de operatividad muy limitado: existe solamente cuando el sujeto activo puede tutelar ejecutivamente su propia pretensión"<sup>156</sup>. Atendiendo a este criterio de la tutela ejecutiva del sujeto activo de la obligación tributaria se puede distinguir entre ésta y los deberes tributarios.

### **2.3.3.- Teoría del derecho de crédito provisto de tutela ejecutiva.**

En la doctrina italiana, FANTOZZI<sup>157</sup> se muestra, pues, a favor de la existencia o no de una tutela ejecutiva conectada a su realización, como elemento diferenciador entre las obligaciones y los deberes tributarios, así afirma que "las obligaciones presuponen siempre, de hecho, un derecho de crédito correspondiente y pueden hacerse valer en vía ejecutiva por parte del acreedor; los deberes, en cambio, cualquiera que sea la situación activa contrapuesta a los mismos - y a menudo no hay ninguna - no atribuyen la tutela ejecutiva a la contraparte - que

---

Giuffrè, Milano, 1.971, pág. 135, citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 306 y 307.

<sup>156</sup> FANTOZZI, A.: "Premesse per una teoria della successione...", op. cit., págs. 140-141, citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 308.

<sup>157</sup> FANTOZZI: "La solidarietà nel Diritto Tributario". Turín, UTET. 1.968, págs. 180 y ss.

generalmente falta - o, al menos, al sujeto interesado en su cumplimiento"<sup>158</sup>.

En la misma línea de pensamiento se manifiesta MAFFEZZONI, quien adoptando un concepto restringido de relación jurídica, limitada a aquellas relaciones integradas por el derecho subjetivo, como situación activa, y la obligación, como situación pasiva, de manera que no existirá relación jurídica si faltan estas situaciones, excluyendo de la relación a las restantes<sup>159</sup>, caracteriza la obligación por la existencia correlativa de un derecho subjetivo, identificable como tal por la posibilidad de proceder al cumplimiento coactivo de la prestación que no se da, en cambio, en las situaciones de mera sujeción que caracterizan al deber tributario<sup>160</sup>.

Como seguidores de esta línea de pensamiento podemos citar a ALLORIO, MICHELI<sup>161</sup>; entre los principales detractores GIANNINI, PUGLIESE, VANONI, BASCIU Y BARETTONI.

En la doctrina española son partidarios de la misma, distinguiendo entre obligación y deber tributario utilizando el criterio de la existencia o no de un derecho de crédito provisto

---

<sup>158</sup> 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." Civitas, REDF, n.º 25, 1980, pág. 12.

<sup>159</sup> MAFFEZZONI, F.: "Il Procedimento di Imposizione nell'Imposta Generale sull'entrata". Morano, editor, 1.965.

<sup>160</sup> MAFFEZZONI, F.: "Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta". Ed. Giuffrè, Milán, 1969. Pág. 91, citado por SOLER ROCH, M. T.: "Notas..." op. cit. pág. 12

<sup>161</sup> MICHELI: "Corso di Diritto Tributario". UTET, 1.969; "Premesse per una Teoria della Potestà d'Imposizioni". Rv. Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1.967. I, págs. 264 y ss.

de tutela ejecutiva, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA<sup>162</sup>.

La mayoría de la doctrina actualmente, centra la distinción entre obligación y deber, en la existencia o no de un derecho subjetivo de crédito<sup>163</sup>.

En esta línea de pensamiento<sup>164</sup>, las situaciones pasivas de los administrados no se reconducen, ya, como era tradicional, al esquema de la obligación. Se comienzan por insertar en un concepto más amplio el deber jurídico particular, del que la obligación es tan sólo una modalidad<sup>165</sup>, distinguiéndose, entre las siguientes situaciones subjetivas:

a) Obligatoriedad o deber jurídico general, que es el significado jurídico más amplio de deber que expresa la fuerza obligatoria de las normas jurídicas, en cuanto, se refiere a la

---

<sup>162</sup> PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Curso de Derecho Tributario". (Vol. I) 2a. Ed., Edersa, Madrid, 1978, págs. 118 a 120. Se muestran contrarios a la patrimonialidad como nota excluyente o definitoria de los conceptos que delimitamos, y consideran esencial al concepto de obligación que, correlativamente a ella, exista un Derecho subjetivo de crédito del sujeto activo, frente al sujeto pasivo obligado. Mientras que los deberes tributarios no contienen verdaderos derechos subjetivos, sino sólo situaciones de sujeción. Al respecto PÉREZ DE AYALA, J.L., ya había mantenido esta misma teoría en su trabajo anterior publicado en 1.970: "Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...", op. cit., pág. 164, citándonos a HERNÁNDEZ GIL: "Tratado de obligaciones", Madrid, 1.960, págs.79-81.

<sup>163</sup> En este sentido ver HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios". Civitas, REDF, 1.991, pág. 7; SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones...", op. cit., pág. 13.

<sup>164</sup> Representada por PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II)...", op. cit., pág. 171.

<sup>165</sup> Esta distinción ha sido efectuada por HERNÁNDEZ GIL: "Tratado de obligaciones" Madrid, 1.960, págs. 79-81, citado por PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria...", op. cit., pág. 164.

situación de sometimiento a las mismas y el deber de respetarlas y no violarlas, acomodando la conducta externa a la predeterminada por la norma.

b) Deber jurídico particular, que incide sobre quien se sitúa, en concreto, en la esfera de actuación de determinadas normas<sup>166</sup>.

En esta corriente de pensamiento, de la realización del hecho imponible no nace inmediatamente un derecho subjetivo de crédito al tributo, a favor del Estado, sino sólo un comportamiento legalmente obligatorio a cargo del contribuyente, impuesto por la Ley, y en favor del Estado, que debe calificarse no como obligación propiamente dicha del administrado, sino de deber jurídico particular frente al cual no existe un derecho subjetivo del Estado<sup>167</sup>. Se trata tan sólo de una prestación impuesta por la ley cuando se realiza el hecho imponible en favor del Estado, pero que origina una relación obligatoria o de crédito entre éste y el contribuyente. Este está obligado por la Ley, pero la Administración no tiene poder jurídico para exigirle aún el cumplimiento de esa obligación legal ni tampoco para liberarle de la deuda o declararla cumplida.

Con carácter previo a todas estas posibilidades se precisa que la Administración ejerza una potestad administrativa, dirigida inmediatamente no a hacer efectiva la deuda, que todavía no ha nacido, sino a velar por el cumplimiento de la

---

<sup>166</sup> Para HERNANDEZ GIL: "Tratado de obligaciones", op. cit., págs. 79-81, citado por PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición...", op. cit., pág. 164, "la obligación es una clase o modalidad de los deberes jurídicos particulares", que se caracteriza porque el deber jurídico particular integrado en una relación obligatoria es una deuda y el derecho subjetivo correspondiente es un derecho de crédito.

<sup>167</sup> PEREZ DE AYALA, J.L. "Potestad de imposición y relación tributaria...(II)", op. cit., pág. 167.

Ley. De tal forma que la deuda tributaria sólo nacería después del ejercicio de la potestad administrativa, de imposición, plasmada en un acto administrativo, mientras que sin la realización previa de una actividad administrativa, la obligación a que la Ley alude es un deber jurídico particular "ex lege" nacido con la realización del hecho imponible, pero distinto de la deuda tributaria<sup>168</sup>.

Para PÉREZ DE AYALA, estas teorías han supuesto un cambio revolucionario en la teoría general del Derecho Tributario, sin embargo no puede desconocerse el dogma de la relación jurídica tributaria, de tal forma que distingue dos perspectivas para el estudio del Derecho tributario: los conceptos de potestad, función y procedimiento, analizan el Derecho en su perspectiva dinámica<sup>169</sup> de creación y aplicación; en tanto que el dogma de la relación jurídica permite una visión estática que atiende, sobre todo, a la estructura y contenido de

---

<sup>168</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria...(II)", op. cit., pág. 168. Señalando, además, "que se destaca la importancia y función que a la Administración corresponde en la correcta aplicación de la Ley tributaria. Y por otro lado, se pone de manifiesto, en primer plano, que Administración y administrado no se encuentran, en tanto que la primera ejerza su potestad administrativa, en un plano de igualdad, sino en una situación respectivamente de superioridad y de subordinación".

<sup>169</sup> Acerca de la consideración del Derecho Tributario desde los dos puntos de vista, estático y dinámico, PUGLIESE, M.: "Istituzioni di Diritto Finanziario. Diritto Tributario". Cedam, Padova, 1.937, pág. 33, señalaba que debería emprenderse el estudio del Derecho Tributario italiano desde una vía sistemática y racional, que ofrecía la teoría general de la obligación tributaria, "que abarca en su ámbito todos los fenómenos jurídico - tributarios, de Derecho sustancial, formal y procesal, y todos los institutos tributarios, que poco a poco se insertan tanto en el curso de la representación estática de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, como en el curso de su proceso dinámico, que desde su nacimiento se desenvuelve, a través de la liquidación administrativa, contenciosa y judicial, hasta su extinción". Citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 269.

aquél<sup>170</sup>. Situándose de esta forma en la línea de pensamiento que potencia el estudio de los aspectos dinámicos del Derecho Tributario, que tiene su origen en las teorías examinadas de MICHELI, FANTOZZI, MAFFERZZONI, y en la Teoría de la función de RENATO ALESSI.

#### **2.4.- Teoría de la función tributaria.**

Siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>171</sup>, podemos decir que esta teoría se sitúa dentro de los enfoques dinámicos en la elaboración científica del Derecho Tributario, encajada dentro del movimiento doctrinal de superación de los esquemas conceptuales estáticos y de la categoría de la relación jurídica tributaria como eje de la sistematización del Derecho Tributario, en el contexto de la potenciación de la liquidación del tributo, frente al hecho imponible, que obedece a “una razón muy importante...para nada vale el esfuerzo del legislador en definir legalmente los elementos estructurales que definen la obligación de cada tributo si esta labor no va acompañada de una rigurosa disciplina de la actividad administrativa aplicadora del Derecho”<sup>172</sup>.

La paternidad de la teoría de la función tributaria corresponde a RENATO ALESSI<sup>173</sup>, quien considera que la función tributaria adquiere el carácter de núcleo del Derecho Tributario, función tributaria que el autor italiano define “como

---

<sup>170</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria...(II)", op. cit., págs. 169 y 170.

<sup>171</sup> Al que nos remitimos "in extenso", ver RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...". Op. cit., págs. 313 y ss.

<sup>172</sup> Así lo pone de manifiesto CORTES DOMINGUEZ, M: "Ordenamiento Tributario Español", op. cit., pág. 264.

<sup>173</sup> ALESSI, R.- STAMMATI, G.: "Istituzioni di Diritto Tributario", UTET, Torino, 1965, págs. 3 y ss. Sobre el pensamiento de este autor ver, entre otros, a: RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho Financiero", op. cit., págs. 313 y ss.; CORTES DOMINGUEZ, M: "Ordenamiento Tributario Español", op. cit., pág. 264.

la función dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios al Estado y a los demás entes públicos para el cumplimiento de sus funciones; es decir, dirigida a conseguir la exacción coactiva de la parte de la riqueza privada necesaria a los entes públicos para subvenir a las necesidades públicas y cumplir sus finalidades propias”<sup>174</sup>.

La función tributaria se presenta como “un conjunto de poderes jurídicos”<sup>175</sup> ...a los que corresponden deberes jurídicos de ejercicio dirigidos a la realización de un fin público; justamente la obtención de la detracción coactiva de riqueza”<sup>176</sup>. De tal forma que el elemento esencial de la función tributaria es la potestad tributaria, aquélla se ejercita a través de ésta<sup>177</sup>.

Ahora bien, en la potestad tributaria cabe distinguir una potestad tributaria primaria, de una potestad tributaria complementaria, según que aquélla se manifieste en un plano abstracto, con relación a una colectividad de sujetos indeterminados frente a los cuales se desarrolla dicha potestad, significando ésta únicamente emanación de normas jurídicas en base a las cuales se establecen las diferentes contribuciones coactivas, es decir, los tributos; o en un plano concreto, en relación a cada uno de los miembros de la colectividad, es decir, referida de modo particular a un determinado sujeto pasivo, como medio a través del cual se concreta el mandato abstracto contenido en la norma legislativa creada por la “potestad

---

<sup>174</sup> ALESSI, R.- STAMMATI, G.: "Istituzioni di Diritto Tributario", op. cit., pág. 28. Una síntesis de esta teoría puede verse en la obra de SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Vol. IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1.966, págs. 129 y ss.

<sup>175</sup> Que ALESSI denomina "poder" o "potestad tributaria", ver RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 313.

<sup>176</sup> CORTES, M.: "Ordenamiento...", op. cit., pág. 265.

<sup>177</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 313 y 314.

tributaria primaria", en este plano, la potestad tributaria se manifiesta en una actividad de carácter administrativo<sup>178</sup>.

La potestad tributaria primaria se identifica con la potestad legislativa, mientras que la potestad tributaria complementaria es potestad reglamentaria, superándose así el concepto unitario<sup>179</sup> y autónomo de poder o potestad tributaria, si bien entendiendo que la función tributaria es una categoría unitaria<sup>180</sup> que engloba funciones estatales distintas: tanto la función legislativa como la función administrativa o ejecutiva en materia de imposición de prestaciones pecuniarias coactivas<sup>181</sup>.

---

<sup>178</sup> No podemos olvidar que ALESSI configura el estudio de la función tributaria desde el campo del Derecho Administrativo, de ahí que las situaciones jurídicas subjetivas sean estudiadas desde esta perspectiva de la función, es decir, en la medida en que constituyen una consecuencia del ejercicio de las potestades tributarias, relegando a un segundo plano el estudio de la obligación tributaria. Ver en este sentido RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., pág. 314.

<sup>179</sup> Ya la doctrina italiana había expresado que, desde un punto de vista jurídico, no pueden juntarse en un concepto unitario la potestad de dictar normas y la potestad de realizar actos administrativos, aunque ambos están dirigidos a recaudar tributos. "Jurídicamente son potestades separadas, distintas en la naturaleza y en el contenido y en los efectos a que da lugar su ejercicio". SCOCA, F.G.: "Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria". En *Diritto e Pratica Tributaria*, 1.968, I, núm. 2, pág. 174, citado por RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción..." op. cit., pág. 228.

<sup>180</sup> Aunque ALESSI se refiera a la función tributaria como categoría unitaria, está poniendo las bases para la superación del concepto unitario de poder o potestad tributaria, bases que serán desarrolladas por autores como G.A. MICHELI, que siguiendo el camino abierto por ALESSI, separará ya los dos momentos o planos en que se manifiesta la acción del Estado: como legislador y como administrador, en el ámbito tributario. Al respecto ver RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 229 a 232.

<sup>181</sup> Ver RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 228 y ss. y en concreto las referencias a SCOCA, F.G.: "Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria", op. cit., pág. 175 y ZANOBINI, G.: "Corso di Diritto Amministrativo". Vol. IV. Giuffrè, Milano, 1.959, 5a. ed., pág. 391

Entre la doctrina española, la teoría de la función ha sido acogida favorablemente por RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>182</sup>, CORTES DOMÍNGUEZ<sup>183</sup>, LAMPREAVE<sup>184</sup>, GONZÁLEZ GARCÍA<sup>185</sup> y FERREIRO LAPATZA<sup>186</sup>.

En contra de la misma, las severas críticas efectuadas por G. A. MICHELI<sup>187</sup>, M. A. CARNEVALE VENCHI<sup>188</sup>, M. S. GIANNINI<sup>189</sup> y, en España, PÉREZ DE AYALA<sup>190</sup>.

---

<sup>182</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 315 y 316, y pág. 349 al ofrecernos una definición de Derecho Financiero basada en la función pública financiera del Estado.

<sup>183</sup> CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento...", op. cit., págs. 264-265.

<sup>184</sup> LAMPREAVE, J.L.: "Notas para la configuración jurídica tributaria de la importación". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 92, 1.971, págs. 245 y ss..

<sup>185</sup> PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.: "Curso de Derecho Tributario. I". Edersa, Madrid, 1.975, págs. 117 y ss.

<sup>186</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", Generalitat de Catalunya. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Marcial Pons. 17. ed., Madrid, 1.995, pág. 295, 300 y 301.

<sup>187</sup> MICHELI critica fundamentalmente el concepto unitario de función, puesto que entiende que no pueden reconducirse dos fenómenos netamente distintos, actividad legislativa tributaria y actividad administrativa tributaria, a una sola función. La tesis de este autor se centra en el concepto de "potestad de imposición". Acerca de la cual puede verse PEREZ DE AYALA, J.L.: "Función tributaria y procedimiento de gestión", op. cit., págs. 1689 y ss.

<sup>188</sup> Quien basa las críticas al concepto de función al relacionar este concepto con la teoría clásica de la división de poderes de Montesquieu, al respecto ver PEREZ DE AYALA, J.L.: "Función tributaria y procedimiento de gestión", op. cit., págs. 1681 y 1682.

<sup>189</sup> Quien define de tres modos el concepto función: como "ufficio" o actividad administrativa ejercida por los órganos diversos de la Administración, "compito" o referida a una determinada clase de actividad, de forma que se puede hablar de la función legislativa y la función administrativa y "scopo", se caracteriza por el objetivo o finalidad de forma que se pueda hablar de función de intervenir en la economía, función de control, etc. Para PEREZ DE AYALA, J.L.: "Función tributaria...", op. cit., pág. 1.683, "es posible defender, a nuestro juicio, la concepción de ALESSI si se parte del tercer sentido, es decir, de la función pública definida por su finalidad u objetivo. Desde este punto de vista, cabe hablar de una sola función tributaria, como ALESSI hace, entendiendo por

## 2.5.- Teoría de CARNELUTTI.

También en el ámbito de la doctrina administrativa, debemos tener en cuenta la teoría de este autor<sup>191</sup>, calificada como innovadora<sup>192</sup> respecto a los deberes puesto que parte de considerar que "la relación psicológica fijada por la situación entre dos sujetos con intereses opuestos la ha expresado antes que la ciencia, el sentido común, con los conceptos complementarios del *poder* y del *deber*", que significan "una cosa que alternativamente obstaculiza o facilita la voluntad; algo que la impide o la refuerza"<sup>193</sup>, de tal forma que no hay poder sin deber, ni deber sin poder, por lo cual el poder del uno es deber de otro y viceversa.

Además junto a los conceptos de poder y deber, existen obligaciones y facultades, que surgen cuando el Derecho

---

tal la que se dirige a un objetivo concreto que es el establecimiento y recaudación de los tributos". Sin embargo, más adelante rechaza que la función en este tercer sentido tenga posibilidades de desarrollo dogmático, lo cual le lleva a superar la concepción de ALESSI y buscar en otro plano diferente la aplicación del concepto de función pública al Derecho tributario, para lo cual partirá de la elaboración de M. S. GIANNINI sobre el concepto de función pública: "aquella parte de la actividad del poder administrativo que tiene relevancia jurídica desde su origen hasta su fin, es decir, en su conjunto y no en cada uno de los actos aislados que la componen".

<sup>190</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...", op. cit., especialmente, págs. 170, 175-177. Del mismo autor: "Función tributaria y procedimiento de gestión". Rv. DF y HP, núm. 114, 1.974. págs. 1.681 y ss.

<sup>191</sup> CARNELUTTI: "Teoría general del Derecho", traducción española, Madrid, 1.941, citada por GARRIDO FALLA, F.: "Tratado de Derecho Administrativo". Vol. I. Parte General. 12a. ed. Tecnos, Madrid, 1.994, pág. 378, nota núm. 3, de la que se ha hecho eco SERRANO GUIRADO, E., en su artículo "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales". XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1.965, págs. 230 y ss.

<sup>192</sup> SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal en el panorama...", op. cit., pág. 230.

<sup>193</sup> CARNELUTTI: "Teoría general del Derecho", op. cit., pág. 171.

interviene en un conflicto de intereses eliminando obstáculos que uno de los interesados pudiera poner al otro en el desarrollo de sus intereses, convirtiéndose, en este caso, el poder en facultad y el deber en obligación.

CARNELUTTI concibe los conceptos de poder y deber con un significado genérico, y concede a los términos derecho y obligación un significado específico, resultando una serie de situaciones de poder<sup>194</sup> y de deber, que por lo que ahora nos interesa, estas últimas, es decir, las situaciones de deber son: la sumisión o deber de soportar el mandato de otro, la obligación o deber de no obrar, el deber de actuar en un determinado sentido o carga, que junto con las situaciones de poder constituyen la relación jurídica, definida como "la correlación necesaria entre el poder y el deber y entre las especies aisladas del uno y del otro"<sup>195</sup>.

Esta teoría es criticada por GARRIDO FALLA<sup>196</sup>, en el sentido de que la distinción entre potestad y derecho subjetivo atendiendo a la titularidad del interés no es conveniente ni aplicable al Derecho público, puesto que aquí se trata de actuaciones que persiguen intereses públicos cuya titularidad corresponde a entidades públicas. Tampoco parece admisible la configuración de la obligación como deber de no obrar<sup>197</sup>.

---

<sup>194</sup> Las situaciones de poder que señala CARNELUTTI son: la potestad, que es un poder de mandar en interés ajeno; el derecho subjetivo, que es igualmente un poder de mandar, pero en interés propio; la facultad, que es una actuación lícita.

<sup>195</sup> CARNELUTTI: "Teoría general del Derecho", op. cit., págs. 193 y 194.

<sup>196</sup> GARRIDO FALLA, F.: "Tratado de Derecho Administrativo". Vol. I., op. cit., págs. 378 y 379.

<sup>197</sup> En el mismo sentido ver SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales", op. cit., págs. 232 y 233.

En cambio la doctrina<sup>198</sup> ha aceptado la distinción genérica entre situaciones activas o de poder - potestades y derechos subjetivos - y situaciones pasivas o de deber - deberes en sentido estricto y obligaciones -. De donde, si se contraponen el deber fiscal abstracto, correlativo a una potestad impositiva genérica, de una parte y la obligación tributaria concreta, correspondiente al derecho público subjetivo de la Administración de percibir un determinado impuesto, de otra, resulta una estructura escalonada en tres planos que incluye el deber fiscal impuesto por el principio general de contribuir al levantamiento de las cargas públicas según la respectiva capacidad económica, la obligación tributaria impuesta por la ley y delimitada por los reglamentos y, finalmente, la deuda tributaria cuantificada por los procedimientos liquidatorios, - añadiendo SÁNCHEZ GUIRADO<sup>199</sup> - que el plano superior, el del deber fiscal y la potestad de imposición, queda fuera del marco de la relación jurídico tributaria, aunque no haya desconexión entre uno y otra, sino una forma de vinculación más laxa de la que liga en las relaciones jurídicas a los derechos y las obligaciones<sup>200</sup>.

## 2.6.- El pensamiento de SANTI ROMANO acerca del deber.

Para SANTI ROMANO<sup>201</sup> debe distinguirse, por un lado, entre deberes y obligaciones - *genus* y *species* -<sup>202</sup> y por otro,

---

<sup>198</sup> Ver SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal...", op. cit., pág. 233.

<sup>199</sup> SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal...", op. cit., pág. 234.

<sup>200</sup> Debemos recordar en este punto la afirmación de SANTI ROMANO de que no siempre existe correlación entre los deberes y los derechos, ver al respecto su obra "Frammenti di un dizionario giuridico". Giuffrè, Milano, 1.947, págs. 104 y ss.

<sup>201</sup> SANTI ROMANO: "Frammenti di un dizionario giuridico", op. cit., pág. 105.

<sup>202</sup> SANTI ROMANO: "Frammenti di un dizionario giuridico", op. cit., pág. 106.

debe tenerse en cuenta que no a todos los deberes corresponden correlativamente derechos, de ahí que a estos deberes no correlativos de derechos les denomine "deberes sin otra especificación, es decir, tomando esta palabra en sentido estricto, igual que se llaman poderes puros en sentido estricto aquellos que, análogamente a tales deberes, no son elementos de relaciones jurídicas. En cambio a los otros, podría llamárseles obligaciones".

Con estos términos efectúa la misma distinción entre deberes y obligaciones que CARNELUTTI, exigida por la misma necesidad de clarificar los conceptos<sup>203</sup>.

Por otra parte, "el que tales deberes no sean correlativos con derechos no significa que no correspondan a ellos poderes que tienen sobre todo la función de asegurar su cumplimiento, lo que ocurre es que no dan lugar a relaciones jurídicas...Entre unos y otros puede darse una cierta conexión, pero se trata de una vinculación sustancialmente diversa de la que reúne los términos de una verdadera y genuina relación..."<sup>204</sup>. Es decir, si aplicamos la teoría general al ámbito del deber tributario, "resulta evidente que al deber fiscal de los administrados corresponden poderes de la Administración para asegurar su cumplimiento. Pero esta correspondencia se da al margen de la relación jurídico - tributaria, que sólo se constituye cuando el deber fiscal se ha concretado, por las vías legales y reglamentarias previstas en la obligación tributaria"<sup>205</sup>. Sin embargo, antes de la constitución de la relación jurídico tributaria, el deber tributario a ella preexistente puede ser exigido por la Administración, por ejemplo, obligando al presunto contribuyente a una declaración, de cuyos resultados comprobados puede resultar o no la constitución de esa relación

---

<sup>203</sup> SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal...", op. cit., pág. 236.

<sup>204</sup> SANTI ROMANO: "Frammenti...", op. cit., pág. 106.

<sup>205</sup> SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal...", op. cit., pág. 238.

jurídico - tributaria, en cuyo seno ya el deber fiscal se transforma en obligación tributaria<sup>206</sup>.

Igualmente resulta aplicable al deber tributario la distinción que efectúa SANTI ROMANO<sup>207</sup> entre obligación y deber atendiendo a los sujetos, siendo los deberes normalmente generales, es decir, que incumben a todos los que tienen una cierta capacidad o cualidad o a los que se encuentran en determinadas situaciones o condiciones, esto se conecta al hecho de que su fuente es la ley, de aplicación general, mientras que las obligaciones, aunque pueden nacer también de la ley, más frecuentemente son elementos de relaciones jurídicas constituidas por negocios jurídicos y determinadas por éstos.

En efecto, la fuente del deber tributario es la ley, "así se explica el hecho de general comprobación en todos los ordenamientos jurídicos de que el deber fiscal en abstracto se impone en la Constitución"<sup>208</sup>, siendo luego las leyes ordinarias, por imperativo del principio de legalidad financiera, las que definen el contenido del deber tributario<sup>209</sup>.

Pero como señala SOLER ROCH<sup>210</sup>, existen, al menos, otros dos criterios, para diferenciar las situaciones de obligación y deber en el ámbito tributario: uno que centra la distinción atendiendo a la reacción prevista por el ordenamiento en caso de incumplimiento de los mismos, y el otro, basado en considerar

---

<sup>206</sup> En este sentido, SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal...", op. cit., pág. 238.

<sup>207</sup> SANTI ROMANO: "Frammenti...", op. cit., pág. 109

<sup>208</sup> Art. 31 de la Constitución española.

<sup>209</sup> SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal...", op. cit., pág. 239.

<sup>210</sup> SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios...", op. cit., pág. 13. En el mismo sentido HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., pág. 7.

la Hacienda Pública como titular de derechos y obligaciones y a la Administración financiera como titular de funciones gestoras, que pasamos a exponer a continuación.

## **2.7.- Teoría que diferencia deberes y obligación tributaria en base a la reacción prevista por el ordenamiento en caso de incumplimiento.**

La teoría que, en el ámbito tributario, basa la diferenciación entre las situaciones de obligación y de deber en el criterio de la distinta reacción prevista por el ordenamiento jurídico en caso de su incumplimiento ha sido puesta de relieve por PÉREZ ROYO<sup>211</sup>.

Este autor para delimitar la naturaleza y el carácter de las infracciones y sanciones tributarias examina los diferentes tipos de reacción del ordenamiento jurídico ante una violación del mismo, distinguiendo dos tipos diversos de infracción del citado ordenamiento: en primer lugar, la violación del derecho objetivo en cuanto tal, es decir, transgresión de la norma; y en segundo lugar, violación de un derecho subjetivo, ya sea que se produzca por incumplimiento en el marco de una relación intersubjetiva o sin previa existencia de vínculo entre los sujetos. Aunque, naturalmente, el supuesto de violación o atentado contra un derecho subjetivo presupone necesariamente que se ha violado una norma objetiva: justamente aquella que servía de soporte a dicho derecho. Por eso, es más correcto distinguir entre la violación del derecho objetivo y la violación “además” de un derecho subjetivo. “De cualquier manera, lo que interesa examinar es la reacción del ordenamiento mismo ante su infracción. Esta reacción es diferente para cada tipo de

---

<sup>211</sup> PÉREZ ROYO, F.: “Infracciones y sanciones tributarias”. Estudios de Hacienda Pública. I.E.F. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972, págs. 21 y ss., especialmente, 24 y 25.

ilícito, y es precisamente la índole de la reacción lo que sirve para caracterizar al ilícito mismo en el plano sustancial<sup>212</sup>.

La reacción del ordenamiento puede adoptar las siguientes formas : 1) en el supuesto de que se haya infringido un derecho subjetivo, la Ley puede simplemente contentarse con ordenar que el que ha causado un daño con esta violación debe repararlo : se trata de una reacción que tiene, fundamentalmente, carácter indemnizatorio ; 2) en el supuesto de que la violación afecte a deberes impuestos por el ordenamiento, es decir, por el derecho objetivo en cuanto tal, la reacción tendrá un diferente carácter : la Ley suele ordenar, en estos casos, la aplicación de una sanción, con finalidad no de carácter indemnizatorio, sino represivo, es decir, con intención, por un lado, de intimidar al eventual infractor y hacerle desistir de su propósito de alteración del ordenamiento y, por otro lado, con la intención de castigar, de retribuir una conducta lesiva para el bien general<sup>213</sup> ; y 3) puede ser, finalmente, que, ante una determinada conducta, el ordenamiento adopte conjuntamente los dos tipos de reacción indicados : cuando se ha producido una violación de un derecho subjetivo, pero con unas características tales que el ordenamiento, en cuanto tal, se siente afectado, por tratarse de

---

<sup>212</sup> Remitimos "in extenso" a PÉREZ ROYO, F. : "Infracciones y sanciones tributarias", op. cit., pág. 21.

<sup>213</sup> Una exposición clara de los dos diferentes tipos de reacción del ordenamiento como consecuencia de un comportamiento ilícito viene ofrecida por el siguiente texto de MESSINEO : en "Manuale di Diritto Civile e Commerciale". Vol. I. 7ª ed. Milán, 1.947, págs. 10 y 11, citado por PÉREZ ROYO, F. : "Infracciones y sanciones...", op. cit., pág. 22 en nota al pie de página núm. 4. : "La sanción puede operar en base a dos diversos presupuestos : o porque haya sido violada la norma que impone en el interés general un determinado deber de comportamiento o bien porque haya sido violado un derecho subjetivo ajeno, reconocido (y, por tanto, garantizado) por la norma ; la violación, en este segundo caso, lesiona no tanto el prestigio del ordenamiento jurídico cuanto un interés privado. En cada uno de los dos casos, la sanción tiene carácter diferente : en el primero, la finalidad de la sanción es restaurar el ordenamiento jurídico violado ; en el segundo, la finalidad de la sanción es restaurar el derecho subjetivo que ha sido atacado".

una conducta especialmente peligrosa para el bien general, la Ley, sin perjuicio de conminar la reparación del daño causado por el infractor, puede ordenar también la aplicación de una sanción con carácter represivo. En el primer supuesto se trata de un ilícito civil, en el segundo, del ilícito penal en sentido amplio, y la reacción indicada en tercer lugar es doble, por un lado es la propia del ilícito civil, y de otro, la del ilícito penal, pero sin que ello de lugar a confusiones.

La violación de las normas tributarias constituye, en todo caso, una violación del ordenamiento en cuanto tal, y, al mismo tiempo, puede dar lugar, como sucede en la generalidad de los casos, a una vulneración de un derecho de crédito. Contra esta violación, el ordenamiento puede reaccionar, bien condenando al infractor simplemente al resarcimiento del daño causado o bien aplicando una sanción con carácter directamente represivo. De hecho, en la generalidad de los ordenamientos, la reacción es doble : por un lado, el incumplimiento de la deuda tributaria tiene como consecuencia la condena del deudor al pago de una sanción con carácter indemnizatorio, al considerar que cuando el incumplimiento afecta a una situación de contenido obligacional implica la lesión de un interés subjetivo, el Derecho de crédito, y da lugar, por ello, a una reacción de tipo indemnizatorio, destinada a resarcir al acreedor de los perjuicios ocasionados por dicho incumplimiento. Este esquema es aplicable no sólo en relación con el crédito tributario, sino con cualquier derecho de contenido económico reconocido a favor de la Hacienda Pública; por otro lado, el ordenamiento tipifica ciertos y determinados comportamientos infractores de normas tributarias como otros tantos presupuestos de sanciones de carácter represivo o penal en sentido material. Únicamente en este segundo supuesto nos encontramos ante una infracción tributaria en sentido estricto<sup>214</sup>. En el primer caso, en cambio,

---

<sup>214</sup> En este sentido, para PÉREZ ROYO no es correcto afirmar que la infracción tributaria puede ser considerada, al mismo tiempo, como violación

nos hallamos simplemente ante el incumplimiento de una obligación, es decir, ante un ilícito civil.

De lo dicho se desprende que no es posible operar con un concepto amplio de ilícito tributario, sino que debemos referirnos a la infracción tributaria, en sentido estricto, como la constituida no por la violación de cualquier norma del ordenamiento tributario, sino únicamente por aquellas conductas para las cuales el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo, quedando fuera aquellos supuestos en los que la reacción se concreta en una sanción de naturaleza civil o indemnizatorio, y aquellos otros en los que la reacción del ordenamiento manifiesta una finalidad de garantía o de aseguramiento de la deuda tributaria.

Nuestro ordenamiento distingue en el terreno de los ilícitos tributarios, entre los dos tipos aludidos. Así, la falta de pago a su debido tiempo de la deuda tributaria aparece contemplada como un ilícito de carácter civil que da lugar a la aplicación de sanciones de carácter meramente de compensación, reconociéndose tanto en la Ley General

---

del ordenamiento en general y como violación de un concreto derecho subjetivo. Al respecto nos trae a colación las palabras de LÓPEZ BERENGUER en "La infracción tributaria. Concepto, naturaleza, clases y consecuencias". IX SEDF, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1.961, pág. 209: "Las infracciones tributarias pueden ser analizadas desde un doble ángulo : o como una violación de las normas tributarias (en cuanto se infringen con acciones u omisiones sus preceptos vinculantes) o como el incumplimiento de los deberes y obligaciones que constituyen el contenido de la relación jurídico-tributaria. Desde el primer punto de vista, estas infracciones tienen gran semejanza con las de tipo penal ; desde el segundo, las infracciones se asemejan al incumplimiento de las obligaciones civiles o mercantiles". Para finalizar considerando que, en realidad, la infracción tributaria, en cuanto tal, debe ser considerada únicamente como una violación del ordenamiento, del derecho objetivo, independientemente de que la conducta que constituye su presupuesto suponga, al mismo tiempo, el incumplimiento de una concreta obligación y, bajo este aspecto, dé lugar a un ilícito de naturaleza civil.

Tributaria<sup>215</sup> como en la propia Ley General Presupuestaria<sup>216</sup> el devengo de intereses de demora por las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública.

En cambio, cuando el incumplimiento afecta a un deber tributario, es decir, a una situación de sujeción del particular, frente a la que no se sitúa la Hacienda Pública como titular de un crédito, sino la Administración financiera en el ejercicio de su potestad para exigir una determinada conducta que aquél, de acuerdo con la ley, debe llevar a cabo, y que puede consistir en un dar (una cierta cantidad en concepto de tributo), en hacer (declaraciones formales), o en soportar (las actuaciones Inspectoras) se produce la lesión directa de una norma, se transgrede el Derecho objetivo, y ante esta situación, el ordenamiento jurídico responde con la imposición de una sanción<sup>217</sup> (cfr. artículos 77 y ss. L.G.T.).

---

<sup>215</sup> Ver el reformado artículo 61 de la Ley General Tributaria (redacción dada por la Ley 25/95, de 20 de julio), que establece que el vencimiento del período establecido para el pago de la deuda tributaria sin que éste se efectúe devengará intereses de demora, y aún en el caso de la presentación de autoliquidaciones o de liquidaciones presentadas extemporáneamente sin requerimiento previo, en el que se excluyen las sanciones, serán exigibles un recargo del 20 por 100 y los intereses de demora, salvo si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario establecido a tal efecto.

<sup>216</sup> Ver artículo 36 de la Ley General Presupuestaria, R.D.L. 1091/1.988, de 23 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

<sup>217</sup> Ver además, SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios...", op. cit., pág. 13 y HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., pág. 7.

## **2.8.- Teoría que diferencia la Hacienda Pública como titular de derechos y obligaciones y la Administración financiera como titular de funciones gestoras.**

Esta teoría se basa en la concepción de la Hacienda Pública y de la Administración financiera como dos instituciones distintas en el seno del Estado<sup>218</sup>, correspondiendo a la primera, la titularidad de los derechos y obligaciones del Estado y a la segunda, la titularidad de funciones gestoras, de esta forma se pone de manifiesto la diversidad de situaciones tanto activas como pasivas que se establecen, por un lado, entre la Hacienda Pública y los particulares, a consecuencia de la existencia y exigibilidad de sus derechos de crédito y por otro, entre la Administración financiera y los particulares en los procedimientos de aplicación del tributo.

Siguiendo el hilo de la exposición de SOLER ROCH, en el primer caso, las relaciones tienen un contenido obligacional, caracterizado por la existencia de un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública y frente al particular, que asume la condición deudora, generalmente a título de tributo, pero también, eventualmente, por un título distinto más o menos

---

<sup>218</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones...", op. cit., págs. 13 a 15, expone que esta teoría parte de la configuración de Hacienda Pública y de Administración tributaria que establece la Ley General Presupuestaria en sus artículos 2 y 3, como dos instituciones distintas dentro del Estado:

Art. 2: "*La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos autónomos.*"

Art. 3: "*La Administración de la Hacienda Pública cumplirá las obligaciones económicas del Estado y de sus Organismos autónomos, mediante la gestión y la aplicación de su haber conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico (...)*". Y, a parte de encontrar su apoyo en la distinción que efectúa nuestro Derecho positivo, en el ámbito doctrinal ha tenido también eco en la tesis formulada al respecto por VICENTE-ARCHE, F.: "Hacienda Pública y Administración Pública". Rv. Hacienda Pública Española, n<sup>o</sup> 26, 1.974, págs. 101-106.

relacionado con la satisfacción de un crédito tributario<sup>219</sup>. Aunque puede también, eventualmente, ocurrir que la aplicación del tributo dé lugar a situaciones de contenido obligacional frente al particular, titular en este caso, de un crédito frente a aquélla (por ejemplo, en la devolución del impuesto).

En el segundo caso, las posiciones de la Administración financiera y de los particulares no son reconducibles a situaciones de contenido obligacional, porque la Administración no es, en ningún caso, como tal titular del derecho de crédito. El ordenamiento jurídico reserva dicha titularidad a la Hacienda Pública, atribuyendo a la Administración la titularidad de una función gestora en relación con dicho crédito. En el ejercicio de dicha función, la Administración actúa siempre de acuerdo con la ley que, al mismo tiempo, para facilitar su desarrollo, impone a las personas directa o indirectamente implicadas en la aplicación del tributo, la observancia de determinadas conductas.

Estas conductas constituyen los deberes tributarios, cuyo contenido es esencialmente distinto al de la obligación, no sólo por la naturaleza (pecuniaria o no) de la prestación, sino fundamentalmente, por la posición jurídica que ante él asumen el particular obligado y la Administración financiera.

Así, en los deberes tributarios, la conducta del particular obligado es exigible por una situación de sujeción que deriva directamente de la ley<sup>220</sup>. La Administración detenta potestades y actúa en cumplimiento de la ley<sup>221</sup>, no puede disponer de su

---

<sup>219</sup> Por ejemplo, indemnización por incumplimiento, garantía, sanción.

<sup>220</sup> Su conducta no es exigible en virtud de un vínculo establecido con la contraparte (acreedor).

<sup>221</sup> Su posición es, por lo tanto, distinta de la del acreedor, ya que no detenta derechos subjetivos, ni actúa en su propio interés, como "contraparte" del particular.

posición, porque actúa en el ejercicio de una función y por la misma razón, tampoco puede eximir al particular del cumplimiento de sus deberes tributarios<sup>222</sup>.

Como señala SOLER ROCH<sup>223</sup> ambos sujetos se hallan, en definitiva, conectados a través de los procedimientos de aplicación del tributo y sus posiciones nunca responden a un esquema intersubjetivo o de contraposición, sino que se manifiestan 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 teniendo 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.

De ahí que las nociones de obligación y deber en el ámbito tributario respondan 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.

Además, ambas situaciones corresponden a planos distintos en el desarrollo del fenómeno tributario: la obligación es la manifestación típica de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares y constituye, en definitiva, el

---

<sup>222</sup> En este sentido, PEREZ ROYO, F. : "El pago de la deuda tributaria". Civitas, REDF, nº 6, 1.975, págs. 274 y 275.

<sup>223</sup> En "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios...", op. cit., pág. 15.

mecanismo jurídico que produce los desplazamientos de riqueza entre ambos sujetos<sup>224</sup>; el deber es la manifestación de la posición del particular sujeto a observar determinados comportamientos relacionados con los procedimientos tributarios<sup>225</sup>.

## 2.9.- Criterio de la Ley General Tributaria.

La Ley General Tributaria, recogiendo la teoría que distingue entre Derecho Tributario material y formal, está construida sobre la separación entre obligación tributaria y gestión de los tributos, de tal modo que las normas relativas a la estructura de la obligación tributaria comprenden lo que la doctrina llama Derecho Tributario material o sustantivo, y los preceptos relativos a la gestión de los tributos (liquidación, inspección y recaudación) constituyen el núcleo normativo propio del Derecho tributario formal<sup>226</sup>.

---

<sup>224</sup> La Hacienda Pública en cuanto "sujeto" es, en definitiva, el Estado o en su caso, cualquier ente público al que las normas fundamentales del Estado reconozcan un ámbito financiero propio. Ver en este sentido, el aspecto subjetivo de la Hacienda Pública, propuesto por SAINZ DE BUJANDA, F.: En "Sistema de Derecho Financiero". Universidad Complutense, Madrid, 1.977, págs. 22 a 24.

<sup>225</sup> En este planteamiento subyace la distinción entre Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal. Pero como señala SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T: "Notas sobre la configuración...", op. cit., pág. 15: "dicha doctrina, responde a un momento de la evolución teórica caracterizado por el predominio de la relación jurídica como eje dogmático del Derecho Tributario" y al intento de superar la tesis mayeriana de la relación de poder. Acerca de la tesis de OTTO MAYER puede verse su obra "Derecho Tributario alemán", ed. francesa, 1904, ed. española, Editorial Depalma, 1960. Llevando a algunos autores, como HENSEL, BLUMENSTEIN, a reconducir todas las situaciones subjetivas al esquema de la relación jurídica; en unos casos, de contenido obligacional entre el ente público y el deudor tributario (relación tributaria material) y en otros, entre la Administración y el sujeto de los deberes impositivos (la relación tributaria formal o de liquidación), como quedó expuesto en páginas precedentes.

<sup>226</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero", Tomo III, capítulo 39. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. págs. 847 y ss.

Como ha destacado la doctrina<sup>227</sup>, la Ley General Tributaria concede mayor protagonismo a las obligaciones tributarias a las cuales considera como obligaciones principales<sup>228</sup>, en cambio presta escasa atención a los deberes tributarios<sup>229</sup> a los que no reconoce como tal figura jurídica, sino que, o bien son considerados como obligaciones accesorias de aquellas cuando se establecen a cargo del sujeto pasivo o deudor tributario, o bien como conductas específicamente derivadas de un deber general, cuando se establecen a cargo de terceras personas. Este es el criterio jurídico de distinción de los deberes tributarios: su imposición o no a cargo del deudor del

---

<sup>227</sup> Entre los que podemos citar a BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Compendio de Derecho Financiero". Librería Compas. Alicante, 1<sup>a</sup>. ed. 1.991, pág. 272.

<sup>228</sup> Aunque no constituye el objeto de nuestro estudio, acerca del análisis de la teoría jurídica de la obligación tributaria u obligación principal, que es una obligación de naturaleza contributiva, en la medida en que responde al interés en la satisfacción de un crédito tributario de acuerdo con el principio contributivo, se ha ocupado extensamente la doctrina tributaria española. Sin ánimo exhaustivo podemos citar SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la obligación tributaria", en Hacienda y Derecho. Vol. IV. Ed. IEP, Madrid, 1.966, págs. 11-253; Del mismo autor: "Lecciones de Derecho Financiero", Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 8a. ed., Madrid, 1.990, págs. 187 a 292; Del mismo autor: "El nacimiento de la obligación tributaria". Rv. DF y HP, núm. 58; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", Marcial Pons. Escola d'Administració pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. 17<sup>a</sup>. ed. Madrid, 1.995, págs. 295 a 390; MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Tecnos, 1.990, págs. 330 a 348; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Compendio de Derecho Financiero". Ed. Compas. Alicante, 1.991, págs. 275 a 354; CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento Tributario Español. I". 4a. ed. Civitas, Madrid, 1.985, págs. 243 y ss.; PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: "Temas de Derecho Financiero". Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1.988, págs. 301 y ss.

<sup>229</sup> Este protagonismo normativo de la obligación tributaria principal y el escaso papel legal que se concede a los deberes tributarios, se ha dejado sentir en la escasa atención doctrinal que se ha prestado a los mismos.

tributo como consecuencia de su relación directa con una obligación tributaria principal<sup>230</sup>.

El art. 35 de la Ley General Tributaria<sup>231</sup> plantea el tema de la accesoriadad de los deberes tributarios respecto de la obligación principal. Establece en su párrafo primero:

*"1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo."*

Lo que parece indicar que para la Ley la obligación de declarar se instala en el mismo plano de la del pago de la deuda tributaria. Este parece el sentido de la expresión *asimismo*<sup>232</sup>.

Por otra parte, el resto del precepto parece igualmente llevar a esta conclusión, lo que indicaría que, en todo caso, la relación de accesoriadad sólo puede darse entre la obligación principal - pago de la deuda tributaria - y las obligaciones del párrafo segundo del artículo - que tengan la naturaleza de accesorias -; pero, por el contrario, no podrá existir accesoriadad entre estas últimas relaciones jurídicas y la obligación de declarar y tampoco entre la obligación del pago de la deuda y la declaración tributaria<sup>233</sup>.

---

<sup>230</sup> PEREZ DE AYALA, C.: "Temas de Derecho Financiero". Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1.988, pág. 259. En idénticos términos SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones...", op. cit., pág. 19.

<sup>231</sup> En relación con el art. 28 LGT, donde se configura la obligación tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible.

<sup>232</sup> Como señala CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español. I", 4a. ed. CIVITAS, Madrid, 1.985, págs. 246 y 247, en nota.

<sup>233</sup> CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento..." op. cit. págs. 246 y 247 en nota al pie de página.

El párrafo segundo del artículo 35 LGT dispone:

*"2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible."*

Este apartado se está refiriendo al "deber general de colaboración", regulado en los artículos 111 y 112 LGT, que se trata de auténticos deberes jurídicos, "situaciones de sujeción en las que se hallan las distintas personas o entidades obligadas a facilitar información, exigible por la Administración y cuyo incumplimiento dará lugar a la correspondiente sanción". Se trata de las mismas consecuencias jurídicas que tiene para el sujeto pasivo, el incumplimiento de los deberes regulados en el artículo 35 LGT, ya que todos 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"<sup>234</sup>.

En este sentido, MARTÍNEZ LAFUENTE señala que los artículos 28 y 35 LGT responden a la distinción efectuada por la doctrina científica, tanto nacional<sup>235</sup>, como extranjera<sup>236</sup>, entre obligación y deber tributario y "dentro de aquélla el nivel de desagregación ha llegado a la concreción entre lo que supone el reflejo directo de la capacidad de pago y su diferenciación con

---

<sup>234</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración...", op. cit., págs. 20 y 21.

<sup>235</sup> Como hemos puesto de manifiesto en páginas anteriores. Al respecto puede verse: SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración...", op. cit., págs. 5 y ss.

<sup>236</sup> BERLIRI: "Principios de Derecho Tributario", op. cit., pág. 83.

otras obligaciones que derivan de diferentes causas”, de tal forma que se llega a “diferenciar una obligación de contenido patrimonial o financiera y unos deberes de coadyuvar o colaborar al buen fin de la gestión tributaria impuestos por la Ley al contribuyente o a terceros, que no derivan de la incidencia en el hecho imponible del tributo, sino de la sujeción a las potestades administrativas en su proyección sobre el ámbito tributario”<sup>237</sup>.

RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>238</sup> entiende que en la Ley General Tributaria de 1.963 encaja perfectamente la teoría de la función tributaria y la ordenación del Derecho Tributario en torno a las funciones tributarias, en la línea de seguir el cambio de eje que se ha producido en el Derecho Tributario, pasando de ser un Derecho del hecho imponible a ser un Derecho de la liquidación del tributo, unida a la tendencia a potenciar los aspectos dinámicos del mismo, sin desconocer los aspectos estáticos relativos a la obligación tributaria.

En esta línea de potenciación de los aspectos dinámicos de aplicación de los tributos creemos que encajan las dos reformas efectuadas a la LGT, a través de las Leyes 10/1.985 y 25/1.995, en el ámbito de la gestión de los tributos, por el auge que las mismas han supuesto en relación con los deberes de colaboración individual, y concretamente, respecto a la ampliación, tanto subjetiva como objetiva del deber de información tributaria.

La redacción original de la Ley General Tributaria en línea con la escasa atención que prestaba a los deberes tributarios, no realizaba un examen exhaustivo de los deberes de

---

<sup>237</sup> MARTINEZ LAFUENTE, A.: "Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria". Ed. Civitas. 1a. Ed., 1985. págs. 381 y 382.

<sup>238</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción...", op. cit., págs. 315 y 316.

colaboración, por un lado porque ponía su énfasis en la llamada colaboración social; por otro lado porque ha sido desbordada por las nuevas circunstancias que inciden en el procedimiento de aplicación de los tributos, lo que hace que al margen de ella se regulen la mayor parte de estos deberes; y porque parece remitirse al desarrollo reglamentario para la regulación de dichos deberes, lo que como veremos, es incorrecto, desde nuestro punto de vista, en estricta técnica jurídica.

Todo esto justificaba la necesidad de una reforma de la misma en esta materia, que regulara de forma satisfactoria dichos deberes en el marco del nuevo procedimiento de gestión<sup>239</sup>. Reforma que fue llevada a cabo, en primer lugar, en virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril, que supuso, entre otras cosas - como ha quedado dicho en líneas anteriores -, el auge de los deberes de colaboración y de información tributaria, pero que diez años más tarde, ha sido necesario modificar de nuevo, en virtud de la Ley 25/1995, de 20 de julio. A ambas nos referiremos en el desarrollo de este trabajo.

## **2.10.- Criterio del Tribunal Supremo.**

El Tribunal Supremo utiliza una terminología general y se refiere a obligaciones de dar y de hacer, y "retorna" a la tesis de la relación jurídica compleja en la STS de 22 de enero de 1.993, al considerar en su FJ 11 que : "...como ha dicho esta Sala - entre otras - en su Sentencia de 5 de julio de 1.991, la obligación jurídico - tributaria contiene una prestación

---

<sup>239</sup> En este sentido ver entre otros a ARIAS VELASCO Y CORRAL LARRAURI en Manual de Procedimiento Tributario. Ed. Santillana, 2a. ed., Madrid, 1.968, pág. 19; SANCHEZ SERRANO en "La declaración tributaria". I.E.F., Madrid, 1.975, pág. 22; CASADO OLLERO en " La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco". Rv. H.P.E. no.68, 1981., pág. 153 y ss., y PALAO TABOADA, C.: en "La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites". Gaceta Fiscal, no. 45, 1987.

compleja. De un lado, implica obligaciones de hacer para uno y otro sujeto (sujeto pasivo y Administración): presentación de declaraciones, aportación de datos, comprobación de valores, determinación de la deuda o liquidación-autoliquidación; y de otro, supone una obligación de dar: pago del tributo.”

Además, el Tribunal Supremo precisa cuál es la diferencia entre “obligación” y “deber” (si bien refiriéndose a un vínculo no tributario: el deber de guardar secreto, propio de los defensores y asesores):

“Admitido doctrinal y jurisprudencialmente que *la obligación se integra de un deber y una responsabilidad*, los cuales más que relaciones independientes son dos aspectos o momentos de un mismo fenómeno, no se aprecia motivo para la nulidad del precepto reglamentario derivado del hecho de que la Ley General Tributaria se refiera a la totalidad del vínculo (obligación) mientras que el Reglamento se refiera a uno de sus aspectos (deber), ya que de ello no se altera el alcance del precepto” (FJ 19).

Como apuntan HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN<sup>240</sup>, “sorprende la rigidez con la que el Tribunal Supremo sostiene la tesis de la “relación compleja”, abandonada ya por la mayoría de la doctrina”. Si bien advierten que esta sentencia también utiliza en otros pasajes los conceptos de “función” y “procedimiento”, como en los FJ 2 y 3, entre otros.

Los planteamientos del Tribunal Supremo, más que realizar una auténtica defensa de la “relación tributaria compleja”, ponen de relieve por una lado, la utilidad de distinguir la obligación de pago (núcleo esencial del tributo) de

---

<sup>240</sup> HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección. (Comentario parcial a la STS de 22 de enero de 1.993).” Civitas, REDF, nº80, 1.993, pág. 709.

otras obligaciones formales, derechos y facultades ; por otro, la necesidad de completar este esquema con el análisis de las potestades y procedimientos administrativos ; además de la trascendencia que han adquirido las “obligaciones de hacer” (deberes formales en la terminología más convencional) por lo que deben someterse a un estricto control jurisdiccional ; y, finalmente, la confusa terminología utilizada por los textos positivos para referirse a las situaciones tributarias subjetivas (obligaciones, deberes, derechos, facultades, etc.), que exige un esfuerzo de interpretación para determinar cuál sea su sentido en cada caso<sup>241</sup>.

### **3.- CONCEPTO DE DEBERES TRIBUTARIOS.**

De todos estos criterios expuestos que diferencian las obligaciones de los deberes tributarios podemos extraer una serie de notas que caracterizan a estos deberes y que, a nuestro juicio integran el concepto de los mismos:

Se trata de prestaciones sin contenido económico o patrimonial, que responden a situaciones de sujeción de los sujetos frente a la Administración Tributaria titular de derechos subjetivos o potestades y carecen por tanto de tutela ejecutiva, su incumplimiento da lugar a la imposición de sanciones. Se encuadran dentro del Derecho Tributario Formal, en el procedimiento de gestión y liquidación del tributo, y responden a las funciones gestoras atribuidas a la Administración Tributaria<sup>242</sup>.

---

<sup>241</sup> Ver, HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F. : “El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección. (Comentario parcial a la STS de 22 de enero de 1.993).” Op. cit., pág. 710.

<sup>242</sup> Estas notas que determinan la configuración de los deberes tributarios derivan de las distintas teorías expuestas que diferenciaban entre obligación tributaria y deber tributario. Una definición de deberes tributarios, que se muestra, con un sentido parecido a la expuesta es la adoptada por SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T.: “Notas sobre la configuración...”, pág. 41, al considerar que la

Se trata de deberes públicos<sup>243</sup>, entendiendo por tales aquellos que se corresponden con el sistema de potestades administrativas y que "consisten en una limitación por virtud de la cual un sujeto se ve compelido a una omisión, a un *pati* o a una prestación positiva de hacer o de dar"<sup>244</sup>.

Pero además, los deberes tributarios pueden encuadrarse dentro de los "deberes públicos de prestación", entendiendo por tales "aquellas obligaciones jurídicas de los particulares en virtud de las cuales éstos, independientemente de cualquier relación específica con un ente público mediante la que se haya colocado voluntariamente a su disposición, están coactivamente impelidos a proporcionar al Estado y a los otros entes públicos aquellos bienes patrimoniales y aquellas actividades personales que les sean necesarias para la satisfacción de las necesidades colectivas a que deben proveer"<sup>245</sup>.

---

nota común a todos los deberes tributarios reside en su contenido jurídico, "correspondiente al de una situación de sujeción, ordenada por la ley cuya observancia puede ser exigible por la Administración financiera en el marco del procedimiento tributario, y cuyo incumplimiento da lugar, generalmente, a la imposición de una sanción."

<sup>243</sup> Como señala GARRIDO FALLA, F.: "Tratado de Derecho Administrativo." Vol. I. Parte general, 12a. ed. Tecnos, Madrid, 1.994, pág. 393: "así como de la situación de supremacía en que el Estado se encuentra, derivan las potestades administrativas, análogamente de la relación general de sumisión del individuo al Estado, derivan los deberes públicos subjetivos.

<sup>244</sup> SANTI ROMANO: "Corso di Diritto Amministrativo. Principii Generali", Cedam, Padova, 1.937, pág. 155.

<sup>245</sup> La definición es de LUCIFREDI: "Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni. I. 19-4, pág. 29, citada por GARRIDO FALLA, F.: "Tratado de Derecho Administrativo". Vol. I. Parte General. 12a. ed. Tecnos, Madrid, 1.994, pág. 393, en nota. En parecidos términos la definición de ALESSI, R.: "Principi di Diritto Amministrativo". II. Giuffrè, Milán, 1.966, pág. 647, para quien los deberes públicos de prestación 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

El deber tributario cumple todos los requisitos y reúne todos los elementos necesarios para encajar en la definición reproducida<sup>246</sup>, puesto "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 este último, están obligados a facilitar al mismo determinadas prestaciones de hacer que el ente público necesita para la gestión de los tributos, lo cual obedece, sin duda, a una necesidad colectiva"<sup>247</sup>.

A esta consideración de los deberes tributarios como una figura única y autónoma, diferenciada a su vez de la obligación tributaria<sup>248</sup>, puede contribuir el hecho de que, como sucede en la doctrina alemana, se reconduzcan todos los deberes tributarios a uno general de colaboración con la Administración tributaria presidido, a su vez, por el principio general de la buena fe<sup>249</sup>.

---

necesitan para la satisfacción de las necesidades colectivas"; SANCHEZ SERRANO, L. : "La declaración tributaria", IEF, Madrid, 1.977, pág. 21, y HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., pág. 8.

<sup>246</sup> SANCHEZ SERRANO, L.: "La declaración tributaria". I.E.F., Madrid, 1.977, pág. 21.

<sup>247</sup> La definición es de SANCHEZ SERRANO, L.: "La declaración tributaria", op. cit., pág. 21.

<sup>248</sup> Como afirma HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., pág. 9.

<sup>249</sup> Al que se refieren: HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., págs. 8 y 9 quien afirma que puede hablarse en España, al igual que en Alemania, de una categoría genérica de deber de colaboración con la Administración, entendido en sentido amplio, que se justifica en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.; PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 130; KRUSE, H.W.: "Derecho Tributario. Parte General", op. cit., pág. 421, se refiere a la finalidad común de estos deberes cuando afirma que en "su totalidad están destinados a procurar a las autoridades

Además los deberes tributarios son formales o instrumentales<sup>250</sup>, puesto que les son de aplicación los vínculos o situaciones jurídicas subjetivas pertenecientes al Derecho Tributario formal, que ocupa una posición de instrumentalidad respecto al Derecho Tributario material. El Derecho tributario formal tutela intereses legítimos y proporciona la satisfacción de utilidades instrumentales, a través de las cuales puede obtenerse otra utilidad material o final, la de la realización del crédito tributario que la Ley atribuye al Estado<sup>251</sup>.

#### **4.- CLASIFICACIONES DE LOS DEBERES TRIBUTARIOS.**

La doctrina<sup>252</sup> ha puesto de manifiesto la dificultad que conlleva una clasificación adecuada de los deberes tributarios, por tres órdenes de razones: por un lado, debido a la heterogeneidad de los supuestos de hecho que puedan generarlos, por otro, a la diversidad de los tipos de conducta exigibles en cada caso, y finalmente, atendiendo a sus distintos niveles de relación con las obligaciones tributarias.

---

financieras un conocimiento lo más preciso y amplio posible de los hechos impositivamente relevantes".

<sup>250</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: "Sistema de Derecho Financiero. I. Introducción". Vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1.985, págs. 165 y ss, reitera la utilización equivalente de ambas expresiones.

<sup>251</sup> SANCHEZ SERRANO, L: " La declaración tributaria". I.E.F., Madrid, 1.977, págs. 8 y ss, y HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio...", op. cit., págs. 9 y 10, efectuando una ampliación de las referencias que SANCHEZ SERRANO hace del deber de declarar a los deberes tributarios en general.

<sup>252</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración...", op. cit., pág. 41.

Sin embargo, en los Tratados Generales de Derecho Administrativo pueden encontrarse exposiciones sumarias de conjunto de los deberes públicos y catalogación de los mismos.

Así, SANTI ROMANO<sup>253</sup> nos clasifica los deberes públicos que se relacionan con una función pública, que como los derechos pueden ser:

En relación con la persona que debe observarlos: absolutos y relativos;

Por su contenido: ideales y patrimoniales; personales y reales; positivos (de hacer o de dar) y negativos (de no hacer o de soportar).

Específicamente señala que pueden consistir en: Deberes de la personalidad (derivan de los límites de una capacidad jurídica general o esencial de las personas públicas o de otros sujetos en relación con las mismas, y en algún caso son consecuencia inmediata y directa de una condición: por ejemplo la de ciudadano;

Deberes funcionales: de asumir o ejercitar una función pública.

Deberes de prestación (cívicos); Normalmente, a estos deberes les corresponden derechos designados con el mismo nombre, pero no siempre, puesto que puede darse el caso que al deber funcional de una persona de cumplir una prestación no corresponda el derecho de otra de exigirla.

---

<sup>253</sup> SANTI ROMANO: "Corso di Diritto Costituzionale". 4ª. ed. Ed. Cedam, Padova, 1.933, págs. 81 y 82; "Frammenti di un dizionario giuridico". Giuffrè, Milano, 1.947, págs. 107 a 110; "Corso di Diritto Amministrativo. Principii Generali." Cedam, Padova, 1.937, págs. 156 y 157. En estas obras y páginas indicadas se encuentran las diversas clasificaciones de deberes públicos que efectúa el citado autor.

En cuanto a los sujetos: generales y especiales; individuales y corporativos.

Por su carácter o no personal: transmisibles o intransmisibles; deberes que es necesario cumplir personalmente y deberes en cuyo cumplimiento el obligado puede ser representado o sustituido.

Por su contenido: fungibles o no; deberes susceptibles de coerción plena y directa, personal o patrimonial, aquellos cuya inobservancia provoca sanciones, y aquellos que no es posible violar porque normas especiales determinan la inexistencia o la nulidad absoluta de los actos en que concretaba.

Para MERKI<sup>254</sup>, conforme al principio normativista, la condición necesaria y, además, suficiente de todo deber jurídico, es su determinación por un precepto jurídico. En apoyo de su tesis relaciona una serie de supuestos específicos de deber que "muestran bien a las claras que el círculo de deberes, que suponen una colaboración del sujeto a la Administración para que tengan eficacia los servicios administrativos, es inagotable y en crecimiento constante"<sup>255</sup>.

GARRIDO FALLA<sup>256</sup>, teniendo en cuenta que el deber es impuesto por la norma para protección o beneficio de un interés, que puede ser el de un tercero determinado o bien el interés público distingue las siguientes situaciones jurídicas de deber: deber de obrar en un determinado sentido, que puede ser en interés de un tercero, o bien en interés propio; deber de

---

<sup>254</sup> MERKI, A.: "Teoría general del Derecho Administrativo". Ed. Rv. de Derecho Privado, Madrid, 1.935, pág. 174 y ss.

<sup>255</sup> MERKI, A.: "Teoría general del Derecho Administrativo", pág. 177.

<sup>256</sup> GARRIDO FALLA, F.: "Tratado de Derecho Administrativo". Vol. I. Parte general. 12a. ed. Tecnos, Madrid, 1.994, págs. 377 y 378.

abstenerse de obrar de una determinada forma, y deber de soportar la actuación de un tercero.

Para otros autores el tema se limita al estudio de los deberes de prestación de los administrados a la Administración.

Así para JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, puede distinguirse dos clasificaciones, la primera distingue los deberes del administrado en "no obligacionales" y "obligacionales". La segunda, atendiendo a su objeto, diferencia entre deberes de dar, de una parte, y deberes de hacer, de no hacer, y de soportar, de la otra<sup>257</sup>. Junto a estas, cabe aún una tercera que se refiere a los deberes de dar, diferenciando entre deberes tributarios "strictu sensu", cuyo objeto, la prestación pecuniaria, es el pago de la cuota del tributo, y aquellos otros deberes que consisten en una prestación de dar, de carácter pecuniario, pero la cual no es pago de la cuota del tributo, propiamente dicha, sino, por ejemplo, de una sanción impuesta por incumplimiento de otros deberes fiscales<sup>258</sup>.

Concretando las clases de deberes no ya atendiendo a criterios administrativos generales, sino en el ámbito tributario, los deberes tributarios pueden clasificarse atendiendo a tres criterios: por el nacimiento o el origen del deber, por la coincidencia de sujeto pasivo y de obligado tributario y por el contenido<sup>259</sup>.

---

<sup>257</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...", op. cit., pág. 171, señalando que esta segunda clasificación - pero referida a la obligación, no a los deberes - fue ya aplicada al Derecho tributario por VANONI, en "Opera Giuridiche". Vol. II. De todas formas para PEREZ DE AYALA ambas clasificaciones son complementarias.

<sup>258</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria. (II)...", op. cit., pág. 172.

<sup>259</sup> Seguimos en este punto la clasificación ofrecida por HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., pág. 26.

Atendiendo al nacimiento o al origen del deber, los deberes tributarios pueden nacer directamente de la ley, entendida en sentido amplio, comprensiva tanto de las normas de rango legal, como de las disposiciones reglamentarias, o de un requerimiento formulado por la Administración, tras la atribución por la ley (en sentido estricto) de una potestad en tal sentido.

Por la coincidencia del sujeto pasivo y del obligado tributario, entre los que cabe citar el de declarar, el de autoliquidar, el de expedir y entregar facturas, los de índole contable y registral. En cambio, tal coincidencia no existirá en los deberes de informar, de presentar o exhibir justificantes o documentos que incumbe a terceros, en el de efectuar declaraciones censales<sup>260</sup>.

Por el objeto o contenido, distinguiendo aquellos en los que la prestación consiste en una manifestación, bien sea de conocimiento (el deber de informar, el de declarar) bien sea de voluntad (el deber de autoliquidar), aunque esta distinción no es del todo rígida, siendo en cualquier caso la característica común a todos ellos, la manifestación que realiza el sujeto del deber dirigida a la Administración; de aquellos en los que la conducta exigida se caracteriza por un hacer respecto a determinados documentos<sup>261</sup>. Aunque creemos que podríamos añadir aquellos que consisten en soportar las actividades de comprobación e investigación de la Administración tributaria.

---

<sup>260</sup> HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución...", op. cit., pág. 28.

<sup>261</sup> HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución...", op. cit., págs. 28 y 29.

Atendiendo al objeto, puede distinguirse además entre deberes públicos de prestación personal y deberes públicos de prestación patrimoniales<sup>262</sup>.

## IV.- LOS DEBERES DE COLABORACIÓN.

### 1.- INTRODUCCIÓN.

Hemos señalado que la falta de precisión jurídica que el ordenamiento, y en concreto la Ley General Tributaria, confiere a los deberes tributarios, hace que la doctrina española se desenvuelva por contornos poco delimitados a la hora de acotar conceptualmente los deberes de colaboración.

De esta forma se han estudiado, en unos casos, bajo dicho concepto, sólo aquellos deberes impuestos a sujetos ajenos a la obligación tributaria "strictu sensu", y en otros, incluyendo los deberes que se imponen a los sujetos pasivos del tributo para coadyuvar a la efectiva realización del mismo<sup>263</sup>.

De manera que se puede diferenciar atendiendo a la distinción general establecida en el Derecho positivo<sup>264</sup> entre

---

<sup>262</sup> Criterio recogido en el art. 31.3 CE, garantizando la reserva legal en su establecimiento.

<sup>263</sup> Como señala SOLER ROCH, M<sup>a</sup>.T.: "Notas sobre la configuración...", op. cit., pág. 41, los deberes tributarios pueden recaer tanto sobre los sujetos pasivos deudores de la obligación tributaria, como sobre terceras personas; sin embargo, la LGT, no refleja esta concepción subjetiva de los deberes tributarios, "cuya calificación va a depender, básicamente, de su imposición a cargo del círculo de deudores tributarios (art. 35 LGT) o a terceras personas, a título de deber general de colaboración con la Administración financiera (art. 111 LGT)"

<sup>264</sup> Distinción que algún autor ha considerado que no es del todo satisfactoria, en la medida en que no responde adecuadamente a la configuración jurídica de los deberes tributarios, pero que debe tenerse en cuenta puesto que en el terreno conceptual escasean los criterios totalmente válidos para formular una

deberes tributarios de los sujetos pasivos del impuesto, entre los que se encuentra el deber de declarar, los deberes de índole contable y registral; los deberes tributarios de los sujetos pasivos de las obligaciones a cuenta, entre los que destaca el deber de retener; y deberes de colaboración relativos a personas distintas a los sujetos pasivos de la obligación tributaria principal, regulados en los artículos 111 y 112 LGT, cuyo contenido está caracterizado por la información y comunicación de datos a la Administración tributaria, para facilitar el desarrollo de los procedimientos de gestión tributaria, básicamente los de comprobación e investigación.

Por otra parte, no podemos perder de vista el significado de la palabra "colaboración", que tiene su origen etimológico en los vocablos latinos "cum" y "laborare", poseyendo un significado de trabajo conjunto para la obtención de un fin o resultado común<sup>265</sup>.

En este sentido tan amplio, la colaboración<sup>266</sup>, supone una relación de participación en una tarea que, en nuestro caso, es la gestión tributaria cuya competencia está atribuida a la Administración tributaria.

De tal forma que al estudiar los deberes de colaboración nos estamos refiriendo a aquellas situaciones en las que los

---

tipología de los deberes tributarios, ver entre ellos, SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración...", op. cit., pág. 42.

<sup>265</sup> PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal". En XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1.965, pág. 581.

243 PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal". XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, págs.: 587 y ss. Apunta como nota esencial de la colaboración en sentido amplio, la libertad del individuo que la realiza, sin embargo señala como son mucho más frecuentes los casos en los que la colaboración se impone, en cuyo caso nos encontraremos frente a una obligación de carácter formal o frente a un deber tributario.

administrados se hallen en la posición de coadyuvar a la Administración a la consecución de determinados fines que le son propios en la gestión de los tributos<sup>267</sup>.

Siguiendo a SOLANA VILLAMOR<sup>268</sup> esta relación de colaboración puede entenderse a varios niveles, según la postura adoptada por cada una de las partes.

En un plano ideal, podemos concebirla como una ayuda espontánea y voluntaria prestada por unos sujetos que desean colaborar en la gestión de unos tributos para que la carga fiscal esté bien distribuida y sea suficiente para sufragar la atención de las necesidades comunes por parte del Estado. En esta postura utópica las partes que intervienen son: unos administrados responsables y conscientemente satisfechos de sus obligaciones, y una Administración eficaz en su tarea de buscar el óptimo del bienestar social.

En otro extremo, la relación podría tener como partes una Administración incapaz de llevar a buen término una gestión económico-fiscal compleja que exigen los tiempos modernos y que pretende compensar su incapacidad echando sobre los hombros de los administrados la mayor parte posible de la tarea; la colaboración aquí sería impuesta y no tendría por base la conciencia de una tarea común, sino el miedo de unas sanciones. El administrado pondrá su interés no en colaborar lo mejor posible sino en eludir una tarea que le es odiosa.

---

<sup>267</sup> En este sentido ver PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", op. cit., págs. 589 y 605, nos cita a ZANOBINI, en el ámbito de la doctrina administrativa, quien había señalado ya como uno de los requisitos básicos de la colaboración, que la misma esté encaminada a la realización de los fines públicos.

<sup>268</sup> SOLANA VILLAMOR, FRANCISCO: "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, no. 50, 1984, págs.: 239 y ss.

En la segunda parte de este trabajo expondremos qué tipo de colaboración ha existido en nuestro país y su evolución histórica.

## 2.- CONCEPTO DE DEBERES DE COLABORACIÓN.

Consideramos que, con las salvedades que origina la gran variedad de vínculos jurídicos subjetivos que se engloban dentro de un concepto genérico de colaboración, podemos hablar de deberes de colaboración en un sentido amplio, de forma similar al que, como ha quedado dicho al definir los deberes tributarios, adopta la doctrina alemana<sup>269</sup>, que sea comprensivo tanto de aquellos deberes impuestos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria principal, como a terceros ajenos a la misma<sup>270</sup>.

---

<sup>269</sup> Como ha señalado PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 127, citando a TIPKE: "Steuerrecht" 10. ed., O. Schmidt, Colonia, 1.985, págs. 570 y ss. PALAO apunta al respecto, que en esta concepción tan amplia el deber general de colaboración viene a comprender la práctica totalidad de los deberes formales de los sujetos pasivos, constituyendo el "principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares", op. cit. al inicio de esta nota, pág. 128.

<sup>270</sup> Como ha puesto de manifiesto CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", Hacienda Pública Española, núm. 68, 1.981, págs 156 y 157, en una relación jurídica tributaria tradicional únicamente existían dos partes interesadas, el contribuyente y el Fisco; si bien pronto se puso de relieve la utilidad de considerar a la "colectividad como parte interesada de la ley fiscal" para explicar la pluralidad de situaciones jurídico - subjetivas que con la aplicación de aquélla se originan, interés de la colectividad que "con base en la Constitución se traduce en el interés de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica", interés público a la fiel aplicación de la norma tributaria; de ahí que aparezcan nuevas situaciones cuya titularidad va a recaer no sólo sobre las partes directamente implicadas en la relación tributaria en sentido estricto, sino también sobre la colectividad interesada en la actuación del fenómeno impositivo, es decir, "sobre el resto de los administrados que permanecen como terceros formalmente extraños a la



Estos deberes de colaboración, entendidos en un sentido genérico, englobarían a aquellos vínculos jurídicos - tanto deberes como obligaciones - que son impuestos a los administrados (obligados tributarios), para que cooperen con la Administración fiscal a la efectiva realización de los fines a ella asignados<sup>271</sup>; que se pueden concretar en aquellos vínculos jurídicos que facilitan o hacen posible el cumplimiento de la obligación tributaria "estrictu sensu"<sup>272</sup>.

---

relación tributaria pero a los que se trata de convertir en coadyuvantes de la Administración fiscal mediante relaciones de colaboración - participación en el procedimiento aplicativo del tributo".

<sup>271</sup> La colaboración de los administrados para la consecución de los fines encomendados a la Administración Financiera, lleva a PARRA DE MAS, a distinguir dos elementos de la misma: El elemento de fin en la colaboración: en este sentido los administrados colaboraran para que "los fines propios y los de la comunidad se financien de manera conjunta para ser luego distribuidos con arreglo a un criterio justo"; y el elemento de medio en la colaboración: "porque cumplen o se comprometen a cumplir, una serie de obligaciones (sin perjuicio de ser también titulares de derechos en muchos casos) materiales y formales con las que se posibilita la consecución del fin propuesto". PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal". págs. 581 y 582.

Por otra parte, señala como notas características de la colaboración fiscal (misma obra pág. 589):

a) El elemento material de coadyuvar con la Administración Financiera o con sus órganos para cumplir los fines de la misma en la gestión de los impuestos.

b) Que como resultado de esta actividad se produzca una "nueva" situación jurídica.

c) Que el alcance jurídico de esta situación haya sido previsto por las leyes fiscales, ya sea dicha actividad voluntaria, ya sea impuesta por las leyes.

d) Que en la hipótesis especial, aunque frecuente, de que sea el sujeto pasivo del Impuesto el que presta esta actividad de colaboración, no venga ésta impuesta de forma forzosa por la ley. En el caso de que viniera obligado a realizarla nos encontraríamos no frente a un caso de colaboración, sino ante el cumplimiento de obligaciones formales, producto del normal contenido de la relación jurídico - tributaria.

<sup>272</sup> Con el establecimiento de los deberes de colaboración, el Derecho fiscal ha pasado de ser un Derecho "de los contribuyentes", regulador de actos de imposición, para convertirse en "un Derecho regulador de la pluralidad de

En un sentido más restringido, consideramos que los deberes de colaboración son aquellos que se concretan en deberes tributarios impuestos a los obligados tributarios<sup>273</sup>, sujetos pasivos o no de la relación jurídico tributaria que cooperan en el procedimiento de exacción de los tributos para facilitar o hacer posible las funciones asignadas a la Administración tributaria.

En este sentido, podemos definirlos como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones<sup>274</sup> personales<sup>275</sup> de carácter

---

relaciones que vinculan al administrado con la Administración tributaria, en la realización de... funciones y objetivos que le vienen encomendados por la normativa fiscal." Ver CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria...", op. cit., pág. 157.

<sup>273</sup> Según la terminología empleada en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, artículo 24, del R.D. 939/1.986, de 25 de abril, de la que nos ocuparemos al analizar el tema relativo a los sujetos del deber de información tributaria de terceros.

<sup>274</sup> En palabras de CASADO OLLERO, G.: Se trata de deberes administrativos de prestación, que pueden ser considerados "como aquellas situaciones jurídicas impuestas a los particulares y en virtud de las cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el desempeño de una función pública." En "La colaboración con la Administración tributaria...", op. cit., pág. 158, remitiéndonos a la doctrina italiana representada por: LUCIFREDI: "Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazione. I. Teoria generale. II. Prestazioni di cose." Padova, 1934 y 1935; ALESSI: "Principi di Diritto amministrativo". 3a. ed., Milán, 1.974, vol. II, tít. III: "Le prestazioni dei privati all'amministrazione", págs. 679 y ss. En España: VILLAR PALASI: "Fisco *versus* Administración: la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas", en Revista de Administración Pública, núm. 24, 1.957, págs. 11-38. SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales". En XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1.965, pág. 243; SANCHEZ SERRANO, L.: "La declaración tributaria" I.E.F., Madrid, 1.975, pág. 21; CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración". En XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero". I.E.F., Madrid, 1.986, pág. 789; ALONSO FERNANDEZ, F.: "Las actuaciones

público<sup>276</sup> nacidas de la ley<sup>277</sup>, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento<sup>278</sup> se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general<sup>279</sup>, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados - obligados tributarios -, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se

---

de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de Tributos". Gaceta Fiscal, núm. 39, 1.986, pág. 190; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol". 17a. ed. Escola d'Administració Pública de Catalunya - Marcial Pons, Madrid, 1.995, pág. 437.

<sup>275</sup> Distinguiéndose así de las prestaciones reales o patrimoniales, a las que corresponde la obligación tributaria o el pago de la deuda tributaria.

<sup>276</sup> Por cuanto persiguen un fin público, se prestan a la Administración Tributaria del Estado, y les son aplicables las normas de Derecho público.

<sup>277</sup> Las exigencias constitucionales del principio de legalidad hace que la fuente de estos deberes de prestación sea necesariamente la Ley. Como pone de relieve CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", op. cit., pág. 158. Si bien matiza que, estos deberes unas veces derivan directamente de la ley, en cuanto a su nacimiento y exigibilidad y en tales casos a la Administración sólo le corresponde, - en palabras de ALESSI: "Principios de Derecho Administrativo", op. cit., pág. 682-, una "actividad dirigida eventualmente a la ejecución coactiva del deber que no sea espontáneamente cumplido", mientras que otras, el deber de prestación nace de la ley, pero "su exigibilidad queda subordinada al desarrollo de una determinada actividad de mero "ascertamiento" por parte de la Administración". Siendo una muestra de los mismos los que en base al artículo 111 LGT o 112 del mismo texto legal, se exijan en virtud de requerimiento administrativo.

Acerca del principio constitucional de legalidad puede verse, entre otros: LASARTE ALVAREZ, J.: "El principio de legalidad tributaria en el Proyecto de Constitución española de 1.978". Civitas, REDF, núm. 19, 1.978, págs. 491 y ss.; GONZALEZ GARCIA, E.: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1.978", en "La Constitución Española y las fuentes del Derecho", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.979, págs. 971 y ss; PEREZ ROYO, F.: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución" en "Estudios sobre el Proyecto de Constitución". Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1.978, págs. 391 y ss.

<sup>278</sup> Punto que desarrollamos más adelante.

<sup>279</sup> Ver CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", op. cit., págs. 156 y 157.

encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas<sup>280</sup>, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador<sup>281</sup>.

### 3.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN.

Creemos, como la mayor parte de la doctrina<sup>282</sup>, que los deberes de colaboración constituyen auténticos deberes públicos de prestación, o deberes administrativos de prestación<sup>283</sup>.

---

<sup>280</sup> CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", op. cit., pág. 157.

<sup>281</sup> Nos remitimos a los dicho en páginas anteriores en relación con la teoría que atiende a la reacción del ordenamiento jurídico en caso de incumplimiento de los mismos.

<sup>282</sup> Entre los que podemos citar, ALONSO FERNANDEZ, F.: "Las actuaciones de obtención de información en el R.G.I.T." Gaceta Fiscal, núm. 39, 1.986, pág. 190; CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", op. cit., pág. 158; CAYON GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el deber de colaboración", op. cit., pág. 789; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 437 y "El principio de legalidad y las relaciones ley - reglamento en el ordenamiento tributario español". Estudios de Derecho y Hacienda", Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.987, pág. 875; LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria". I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1.992, pág. 29; SERRANO GUIRADO, E.: "El deber fiscal...", op. cit., pág. 243 y ss.; SANCHEZ SERRANO: "La declaración...", op. cit., pág. 21. Aunque no faltan los autores que niegan la consideración de "prestaciones personales de carácter público" a los deberes formales de colaboración, entre ellos RODRÍGUEZ BEREJO: "El sistema tributario en la Constitución" en REDC, nº 36, 1.992, pág. 28; PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información tributaria y sus límites". Gaceta Fiscal, nº. 45, 1.987, pág. 132. y HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: "El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección. (Comentario parcial a la STS de 22 de enero de 1.993)." Civitas, REDF, nº. 80, 1.993, págs. 712 y 713, quienes consideran que cuando los deberes formales recaen sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria, "no tienen la condición de prestaciones personales de carácter público, puesto que están subordinados al cumplimiento de la obligación pecuniaria principal".

De esta naturaleza jurídica<sup>284</sup> de los mismos se desprenden consecuencias muy importantes, como la reserva de ley<sup>285</sup> en el establecimiento y regulación de los deberes de

---

<sup>283</sup> Que hemos definido siguiendo a LUCIFREDI y a ALESSI, en páginas precedentes de este trabajo al referirnos al concepto de deberes tributarios.

<sup>284</sup> Un criterio contrario al que nosotros mantenemos es el de PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención...", op. cit., pág. 132, quien no considera posible incluir a los deberes de colaboración en el concepto de "prestación personal" del art. 31.3 de la CE, y por ello piensa que no cabe hablar de reserva de ley tributaria en relación a los mismos, reserva que a su juicio afecta solamente a la obligación tributaria material, entendiendo que aquellos deberes "no suponen una actividad directa de los particulares". Acerca de posturas contrarias a considerar los deberes de colaboración como prestaciones personales, en el ámbito administrativo, ver: GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: "Curso de Derecho administrativo". Vol. II, op. cit., págs. 110 y 111. A juicio de HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio...", op. cit., págs. 12 y 13, en estas tesis que se muestran contrarias a considerar los deberes de colaboración como prestaciones personales del art. 31.3 CE "subyace, tal vez, la identificación entre las "prestaciones personales" del texto constitucional y las "personalísimas" o fungibles" del ámbito civil, sin embargo, la expresión "prestaciones personales" de la CE, abarca a todas aquellas de tal carácter que constituyen "prestaciones de derecho público", sin que haya motivo fundado para entenderlas referidas al concepto más restringido de las que podríamos denominar "prestaciones personalísimas de Derecho público".

<sup>285</sup> Como es sabido, la doctrina, entre la que destacamos a FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El principio...", op. cit., pág. 879, ha distinguido al respecto, la reserva de ley en sentido formal o congelación del rango, que significa que una materia queda reservada a la ley, no por razón de una norma constitucional, sino por disposición de la propia ley que la regula o, en ciertos casos, la reserva para ella. Un ejemplo es el artículo 10 LGT relativo a la reserva de ley para regular las autoliquidaciones. Respecto al resto de deberes tributarios, no parece que exista una reserva formal de ley, en nuestro derecho positivo, sino que, por el contrario, de la redacción de los artículos 35.1 y 111.2 de la LGT cabe destacar un amplio margen de actuación en estas cuestiones para la actividad reglamentaria que desarrolle lo dispuesto en dichos artículos. Ver al respecto: HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio...", op. cit. pág. 14.

En cuanto a la reserva material de ley, siguiendo a FERREIRO en "El principio...", op. cit., pág. 875, la ley, además de cubrir todos aquellos elementos

colaboración, puesto que por el mandato del art. 31.3 de nuestra Constitución “*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”<sup>286</sup>, se

---

que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación, debe "establecer también directa o indirectamente a través de la fijación de límites y criterios a desarrollar por normas reglamentarias, los deberes formales que acompañan normalmente a los tributos" añadiendo que "existe un ámbito mínimo (respecto a las prestaciones patrimoniales y personales) que la Administración no puede desde luego traspasar a través del reglamento y que ni siquiera el legislador puede desconocer remitiendo al reglamento la regulación de las materias que hemos indicado. Toda remisión al reglamento que lo desconozca es contraria a la Constitución". En este sentido nos encontramos con que el establecimiento de algunos deberes en la normativa de nuestro sistema tributario no parece respetar la reserva material de ley, en cuanto que no identifica suficientemente los deberes formales que se concretan en una prestación personal.

<sup>286</sup> Este precepto ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional en el sentido de que el mismo, por si sólo “no determina 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” (S.T.C. 6/1.983, F.J. 4º), reconociendo así, según expresión doctrinal común, que nos encontramos aquí ante una “reserva relativa” (S.T.C. 19/1.987, F.J. 4º), lo que posibilita que “la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas” (S.T.C. 19/1.987, F.J. 4º). Ello debe ser así, como ha declarado cierto sector doctrinal, sobre la base también de las exigencias que se hallan en la *ratio* del mencionado principio y su armonización con otras exigencias del proceso normativo. La complejidad alcanzada en la actualidad por el sistema tributario y la mayor aptitud técnica de la Administración, unidas a la composición de las Cámaras legislativas y a las peculiaridades del procedimiento legislativo, acuden también en apoyo de la existencia de una reserva de ley relativa que posibilite a la Administración la regulación de determinados aspectos del tributo”.

Inciendo sobre el carácter relativo de la reserva, el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto reiteradamente el significado flexible de la misma en diversas Sentencias, entre las que podemos citar : S.T.C. 6/1.983, F.J. 4º ; 179/1.985, F.J. 3º ; 19/1.987, F.J. 4º. Sin embargo, dicha flexibilidad no puede llevarnos a admitir como constitucional ni la mera habilitación al Gobierno para que éste delimite todos los elementos del tributo, ni la “remisión en blanco” a la potestad reglamentaria, ni la abdicación por parte del legislador “de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución”. Al respecto, RAMÍREZ GÓMEZ, S. : Comentario acerca de “la reserva de ley en materia tributaria en la jurisprudencia del Tribunal

obliga al legislador de tal manera que, como ha señalado FERREIRO LAPATZA<sup>287</sup>, “una ley que se limite a autorizar al Gobierno a regular la totalidad de la materia reservada por medio de un reglamento es anticonstitucional”, y ello aun reconociendo que en cuanto a las normas de aplicación de los tributos cabe admitir una mayor libertad de acción que respecto a las normas reguladoras de la obligación tributaria material<sup>288</sup>.

Entendemos, pues, que la Ley no debe sólo esbozar de forma genérica estos deberes de colaboración, sino que deberá regular su régimen jurídico y fijar los requisitos para su ejercicio, sin limitarse a la autorización formal de los mismos, y sin dejar que sean los reglamentos o la discrecionalidad de la Administración, los que determinen estos elementos esenciales de los mismos, a través de reglamentos autónomos<sup>289</sup> en materia de deberes tributarios, destacándose por el contrario, en la doctrina, la necesidad de contar con una habilitación legal para el ejercicio de la potestad reglamentaria<sup>290</sup>.

---

Constitucional” en la obra colectiva efectuada en colaboración con LASARTE ALVAREZ, J. y AGUALLO AVILÉS, A.: “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria. (1.981-1.989). Sentencias, Autos y Comentarios”. Ed. Tecnos, Madrid, 1.990, págs. 32 y ss., especialmente págs. 34 y 35.

<sup>287</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio...”, op. cit., pág. 882.

<sup>288</sup> SANCHEZ SERRANO, L.: “La declaración...”, op. cit., pág. 123; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio...”, op. cit., pág. 875.

<sup>289</sup> Respecto a la prohibición de reglamentos autónomos, a partir de la configuración que hace el art. 97 CE de la potestad reglamentaria, ver LOZANO SERRANO, C.: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”. Impuestos, núm. 9, 1.990, pág. 14, donde señala para que un reglamento pueda proceder a regular aspectos y materias del ámbito tributario, que éstas encuentren cobertura en la Ley General Tributaria, es decir, que exista previamente una habilitación legal para que la Administración pueda proceder a desarrollar su potestad reglamentaria.

<sup>290</sup> HERNANDEZ GONZALEZ, F.: “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, op. cit., pág. 13. En el mismo sentido, PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información...”, op. cit., pág. 133;

Los deberes de colaboración como auténticas prestaciones personales pueden consistir en una actuación de dar, hacer o incluso de soportar, que se imponen a los administrados para coadyuvar en la tarea de la exacción de los tributos, pero como señala FERREIRO LAPATZA, al defender la vigencia del principio de legalidad derivada de la Constitución, para el establecimiento de las prestaciones personales, al igual que de las prestaciones patrimoniales, "en un Estado democrático de Derecho sólo la Ley puede imponer a los ciudadanos obligaciones de hacer o no hacer que faciliten o hagan posible la aplicación de la Ley tributaria. Me refiero, en esencia, a los deberes u obligaciones de colaboración e información cuya determinación e identificación concreta debe quedar en manos de la Ley y no en manos del reglamento y, mucho menos, en manos de la Administración sin sujeción a norma jurídica alguna"<sup>291</sup>.

#### **4.- FUNDAMENTO DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN.**

La imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que se extiende también a quienes puedan presentar una ayuda relevante "*en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal*"<sup>292</sup>, consagrada en el artículo 31 de nuestro texto constitucional.

---

FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El principio de legalidad y las relaciones ley - reglamento", op. cit., pág. 880.

<sup>291</sup> Ver FERREIRO LAPATZA, J.J. : En "Reforma de la L.G.T. Ambito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)." Crónica Tributaria, n° 64, 1.992, págs. 10 y 11,

<sup>292</sup> Fundamento Jurídico 3 "in fine" de la STC 110/1.984, de 26 de noviembre.

En efecto, aunque ya ha quedado dicho en páginas precedentes, nos interesa ahora profundizar sobre este punto relativo al fundamento de los deberes tributarios de colaboración. Este radica en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en base al principio de capacidad económica.

Ahora bien, el deber de contribuir ha de configurarse jurídicamente, en términos no circunscritos únicamente al principio de capacidad económica, ya que aunque dicho principio ha sido el que tradicionalmente ha configurado las bases del deber de contribuir, éste ha de ser integrado y desplegar sus efectos en relación con otros bienes y principios jurídicos presentes en nuestra Constitución<sup>293</sup>.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 110/1.984<sup>294</sup>, se plantea “¿En qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?” respondiendo que “no hay duda de que en principio pueda hacerlo...Es claro también que este derecho tiene su firme apoyo constitucional en el artículo 31.1.”, resaltando cómo “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

---

<sup>293</sup> ESCRIBANO LOPEZ, F.: “La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales”. Civitas. Madrid, 1.988, pág. 287. En el mismo sentido LASARTE ALVAREZ, J.: señala que la capacidad económica no puede constituir el único ni el primer criterio del ordenamiento fiscal, sino que el mismo debe interpretarse en el contexto de las propias reglas constitucionales, todas ellas al servicio de un ideal abstracto de justicia fiscal. En “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria. (1.981-1.989). Sentencias, Autos y Comentarios”. Op. cit.º, pág. 90. Ver además, CAZORLA PRIETO, L.Mª.: “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”. En “La Constitución Española y las Fuentes del Derecho”. Vol. I, I.E.F., Madrid, 1.979.

<sup>294</sup> STC 110/1.984, de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 3º.

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”<sup>295</sup>.

El mismo Tribunal Constitucional en la STC 76/1.990, de 26 de abril, insiste en esta fundamentación constitucional del deber de colaboración con la Administración tributaria<sup>296</sup>.

Se ha configurado de esta forma, el deber de contribuir como una manifestación del principio de solidaridad<sup>297</sup>, “que no

---

<sup>295</sup> Si bien en esta afirmación del Tribunal Constitucional se ha basado la configuración del deber de contribuir como manifestación del principio de solidaridad, con HERRERA MOLINA, P.M.: “La potestad de información tributaria sobre terceros”. La Ley, 1.993, pág. 73, debemos decir que esta última afirmación “esconde un pequeño equívoco”, ya que no puede afirmarse que como consecuencia del fraude algunos ciudadanos pagarán lo que otros eludan, pues es tanto como reconocer la injusticia de las normas que regulan las obligaciones materiales. Si bien no se discute que resulte imprescindible la información sobre terceros para la justicia tributaria, no basta por sí sola para conseguir este objetivo. Es preciso que los tributos que integran el sistema fiscal utilicen criterios equitativos para el reparto de la carga tributaria. La potestad de exigir información mediante requerimiento, por su carácter selectivo, no basta para garantizar la justicia tributaria, son precisos mecanismos generales que promuevan la igualdad real y efectiva de los contribuyentes, eliminando las diferencias que se producen si existen lagunas en los mecanismos de control que favorezcan el fraude fiscal.

<sup>296</sup> Así, en el Fundamento Jurídico Tercero afirma que “para los ciudadanos este deber constitucional (del artículo 31.1 CE) implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes”.

<sup>297</sup> ESCRIBANO LOPEZ, F: “Configuración jurídica del deber de contribuir...”, op. cit., pág. 327.

agota su alcance en una función de fijar la equidad y el fundamento jurídico de la contribución”<sup>298</sup>.

Son pues, manifestaciones del deber de contribuir, no única y exclusivamente el principio de capacidad económica, sino que junto a éste, nuestra Constitución<sup>299</sup> establece un principio de equitativa distribución de los recursos<sup>300</sup>, un principio de solidaridad, que responde a un interés fiscal<sup>301</sup>.

Interés fiscal que despliega sus efectos “no sólo en relación con la actividad de detracción de parte de la economía privada, sino teniendo en cuenta los fines - no estrictamente recaudatorios del sistema tributario - éste en cuanto elemento de financiación del gasto se introduce en el ámbito de la protección jurídico constitucional de los bienes que con aquél pretenden obtenerse: esa equitativa asignación de recursos, como dato primordial y precepto síntesis del ordenamiento público

---

<sup>298</sup> ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Configuración jurídica del deber...", op. cit., pág. 358.

<sup>299</sup> También la Ley General Tributaria, recogiendo el mandato constitucional, -que desde la Constitución de Cádiz de 1.812, viene reproduciéndose en casi todos los textos constitucionales posteriores -, establece la ordenación de los tributos en base al principio de capacidad económica y en el principio de solidaridad.

<sup>300</sup> Como indica LASARTE ALVAREZ, J.: "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria. (1.981-1.989). Sentencias, Autos y Comentarios". Op. cit., pág. 103, "los distintos principios recogidos en el artículo 31.1 C.E. (...) se encuentran al servicio de una causa común por encima de sus características propias y exigencias individuales: la consecución de un sistema tributario justo conforme a los valores constitucionales. Esa idea de justicia que debe presidir la interpretación de cada una de las reglas contempladas en el precepto constitucional, las convierte en complementarias, todas ellas con la única función de conseguir aportaciones equitativas para el sostenimiento de los gastos públicos. Ello obliga a un esfuerzo de construcción dogmática que oriente tales principios hacia un cauce común en el que se facilite el reconocimiento de sus respectivas implicaciones y servidumbres en razón del valor superior de la justicia fiscal".

<sup>301</sup> ESCRIBANO, F.: "Configuración jurídica del deber...", op. cit., págs. 358 y 359.

económico y de los principios y fines que lo informan y se persiguen<sup>302</sup>.

Así, podemos afirmar, con la mayoría de la doctrina<sup>303</sup>, la jurisprudencia<sup>304</sup> y las resoluciones del TEAC<sup>305</sup>, que el fundamento último de los deberes de colaboración radica en el deber de contribuir, para hacer efectivo el interés fiscal que aparece como criterio integrador de los diversos principios constitucionales en materia financiera, y estando el interés

---

<sup>302</sup> ESCRIBANO LOPEZ, F.: "La configuración jurídica del deber...", op. cit., págs. 360 y 361.

<sup>303</sup> Ver, entre otros, LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág. 33; PEREZ ROYO, F.: "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos - ley en materia tributaria". Rv. Española de Derecho Constitucional. Año V, núm. 15, enero - abril, 1.985, págs. 67 y 68; CASADO OLLERO, G.: "Principio de capacidad económica y control constitucional de la imposición directa. II. El contenido constitucional de la capacidad económica". Civitas, REDF, núm. 34, 1.982, pág. 226. No obstante, algunos autores, afirman que no existe base constitucional para que la Administración exija de los ciudadanos un genérico deber de colaboración. Estos autores se basan en que "a diferencia de lo que acontece en la esfera del Poder Judicial, donde el artículo 118 CE obliga a los ciudadanos a "prestar la colaboración requerida por (Jueces y Tribunales)...en el curso del proceso y en la ejecución de los resuelto", en la Constitución española "no se establece ninguna semejante impetración al administrado para que "colabore" con la actividad administrativa a instancias provenientes de un órgano de la Administración, la cual carece, de este modo, de base constitucional para requerir al ciudadano un determinado comportamiento de colaboración, asistencia o ayuda". Como señalan CASADO OLLERO, G., FALCÓN TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E.: "Cuestiones tributarias prácticas", La Ley, 2a. edición, Madrid, 1.990, págs. 240 y 241.

<sup>304</sup> En este sentido se han pronunciado las siguientes sentencias: del Tribunal Constitucional: Sentencia nº 110/1.984, de 26 de noviembre, F.J. 8.1 y S. de 26 de abril de 1.990, F.J. 3º, los Autos del TC de 23 de julio de 1.986 y 19 de noviembre de 1.986,; Del Tribunal Supremo: la Sentencia de 23 de octubre de 1.987, Sala quinta, F.J. 3º y la de 29 de julio de 1.983, Sala tercera, Considerando 14; De la Audiencia Nacional: el Auto de 26 de junio de 1.989, el Auto de 10 de julio de 1.989 y la Sentencia de 15 de noviembre de 1.990.

<sup>305</sup> Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 1.987, Considerando 12.

fiscal basado en la solidaridad en el sostenimiento de las cargas públicas, es decir, que se proyecta en un interés colectivo, no es predicable exclusivamente de los sujetos que realizan el presupuesto de hecho del tributo, sino de todos los ciudadanos. No es exigible únicamente a los sujetos pasivos de la obligación tributaria principal, sino también de aquellos obligados a los que se les imponen los diversos deberes de colaboración para hacer efectivo dicho interés fiscal. No se contribuye sólo, con las prestaciones pecuniarias ante el ente público, sino también con la realización de los diversos deberes de colaboración entre los cuales se encuentra el deber de proporcionar información sobre terceros<sup>306</sup> que constituyen auténticas prestaciones personales.

## 5.- CARACTERÍSTICAS DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA.

En base a la definición restringida, a la naturaleza jurídica y al fundamento de los deberes de colaboración tributaria podemos extraer las siguientes notas características:

1.- Son vínculos jurídicos impuestos a los particulares, en el ejercicio del poder, bien mediante un deber que nace directamente de la ley, en donde la Administración se limitará a comprobar su cumplimiento, bien mediante el ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o lo hacen nacer. Se trata de auténticos deberes tributarios y por lo tanto no tienen como finalidad inmediata enriquecer el patrimonio de la

---

<sup>306</sup> Como señala CASADO OLLERO, G. : "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual". En Civitas, REDF, n° 59, 1.988, pág. 374, la obligación tributaria no es la única manifestación del deber de contribuir "porque hay otros deberes - llamados *formales* - que suponen para el sujeto pasivo mayor injerencia y mayor coste económico que la propia obligación principal o *material* de pago". Entre los que se encuentra el deber de suministrar información sobre terceros.

Administración, ni se originan a través de un derecho de crédito a favor de ésta, su fundamento no radica en un derecho subjetivo de la Administración sino en el ejercicio del poder.

2.- Son auténticas prestaciones personales de carácter público, ya que son vínculos jurídicos establecidos por el Estado, que constituyen deberes de los particulares, cuyo fundamento reside en la necesidad del ente público de dichas conductas, para llevar a buen fin las funciones que les han sido asignadas, basándose simplemente en la pertenencia de los obligados a dicho ente, por una situación general de sujeción que ha de plasmarse en una disposición normativa con rango de ley y que puede concretarse a través del ejercicio de potestades administrativas.

3.- Dichos deberes de colaboración se especifican a través de una conducta consistente en un dar, como puede ser aportar a la Administración todos aquellos datos con trascendencia tributaria que le sean solicitados; en un hacer, como puede considerarse todas las operaciones de calificación y cuantificación de la propia deuda tributaria a través del mecanismo de la declaración-liquidación o incluso en llevar o confeccionar los libros de contabilidad exigidos; o en un soportar y facilitar la práctica de las actividades de comprobación, investigación y liquidación administrativa.

4.- El fundamento último de dichos deberes se encuentra en la articulación del deber de contribuir como principio director de la política tributaria que se recoge en la Constitución. De tal forma que todos habrán de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, como muestra de solidaridad hacia los demás y hacia la Hacienda Pública, que encuentra su fundamento en un interés fiscal que recoge el interés colectivo. Dicha contribución se ha de concretar a través del

establecimiento de prestaciones patrimoniales, como la prestación tributaria donde juega fundamentalmente el principio de capacidad económica y otro tipo de prestaciones, que al menos en algunos casos, son verdaderas prestaciones personales tendentes a hacerla posible, en el que este principio, lógicamente, no se proyecta con tal claridad, aunque se articula con otros principios tributarios constitucionalmente protegidos.

5.- Dichos deberes van dirigidos a todos aquellos sujetos, - obligados tributarios -, que pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria principal o terceros ajenos a ésta, por el simple hecho de encontrarse en disposición de coadyuvar al cumplimiento de la misma, si bien, como veremos al estudiar en concreto los deberes de información tributaria de terceros, cuando éstos vayan impuestos a obligados tributarios no sujetos pasivos del tributo, han de tener como límite el de proporcionalidad y subsidiariedad en su ejercicio, es decir, sólo podrán ser exigidos aquellos datos que resulten necesarios a la Administración Tributaria y en primer lugar a los sujetos pasivos del tributo, sólo con posterioridad la Administración se deberá dirigir a aquellos sujetos que mantengan con éstos relaciones de tipo económico, profesional o financiero que les permitan estar en condiciones de prestar dicha colaboración, y aún así con una serie de límites, de suma importancia, que estudiaremos en su momento.

6.- La reacción del ordenamiento jurídico ante el incumplimiento de los citados deberes, es típicamente sancionadora, ya que estamos en presencia de una serie de prestaciones en las que difícilmente podremos obtener una tutela efectiva sobre las mismas, que no consista en la imposición de una sanción.

## **6.- CLASES O TIPOLOGÍA DE DEBERES TRIBUTARIOS DE COLABORACIÓN.**

Son varios los criterios utilizados por la doctrina para clasificar la diversidad de deberes tributarios de colaboración establecidos en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

### **6.1.- Criterio funcional.**

En base al mismo cabe distinguir los casos de colaboración surgidos en el proceso de determinación de la deuda tributaria; en las diversas formas de extinción de la misma; en la fase de recursos y reclamaciones contra actos liquidatorios o cualesquiera realizados por los órganos de la Hacienda Pública en su actividad gestora o jurisdiccional; en la recaudación; en los actos que integran la actividad descubridora y represiva del ocultamiento<sup>307</sup>.

### **6.2.- Por la obligatoriedad o voluntariedad de su ejercicio.**

La actividad de colaboración puede venir impuesta obligatoriamente al sujeto que la presta o ser potestativa del mismo<sup>308</sup>. Como ejemplo de colaboración voluntaria, podemos citar la denuncia, sobretudo a partir de la derogación de la participación en la multa, y la consulta tributaria. Numerosos y frecuentes son los ejemplos de colaboración obligatoria, entre los que podemos citar los deberes de información tributaria de los artículos 111 y 112 LGT.

---

<sup>307</sup> PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo...", op. cit., pág. 590.

<sup>308</sup> PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo...", op. cit., pág. 591.

### 6.3.- Por su nacimiento.

Los deberes de colaboración pueden nacer de la Constitución, de la ley, o derivar de potestades administrativas concretadas a través de un requerimiento administrativo<sup>309</sup>. Siendo un claro ejemplo de las distintas formas de colaboración que atienden a este criterio, los deberes de información de los artículos 111 y 112 LGT, que como veremos en su momento, además pueden nacer de un precepto normativo de carácter general, o bien en virtud de un requerimiento administrativo concreto e individualizado.

### 6.4.- Por los sujetos obligados a colaborar.

La actividad de colaboración puede ser realizada por cualquier "obligado tributario"<sup>310</sup>, distinguiéndose así entre los deberes de colaboración que incumben al mismo sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria o deudor del impuesto; y los que recaen en otro sujeto distinto<sup>311</sup> como el sujeto obligado a otras prestaciones tributarias o como los terceros<sup>312</sup>. Entre los terceros colaboradores en virtud del deber de información podemos distinguir, a título ejemplificativo, a profesionales, empresarios, funcionarios, organismos autónomos, sociedades estatales, partidos políticos, tribunales.

---

<sup>309</sup> Ver HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., págs. 11 a 17 y 26-27.

<sup>310</sup> Según la terminología introducida en nuestro Derecho positivo por el art. 24 del RGIT, concepto sobre el que profundizaremos al tratar el tema de los sujetos del deber de información tributaria.

<sup>311</sup> PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo...", op. cit., pág. 591.

<sup>312</sup> Ver al respecto, HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., págs. 17 a 19 y 27-28.

### **6.5.- Por su inclusión o no en una relación jurídica-tributaria.**

La colaboración puede prestarse para asegurar el cumplimiento de la efectividad de una relación jurídico-tributaria o bien en relación con actos de órganos de la Hacienda Pública que no consistan en lo anterior<sup>313</sup>. Siendo una manifestación del segundo caso, la colaboración facilitando información a un ente público - la Administración tributaria - con una finalidad puramente estadística.

### **6.6.- Por la forma de realización.**

Puede distinguirse entre una conducta activa por parte de los obligados a realizarlos, que consista en hacer o en un dar a la Administración y una conducta pasiva, consistente en un soportar la práctica de las actuaciones administrativas, tendentes, por ejemplo, a la investigación o comprobación de los hechos gravados fiscalmente.

### **6.7.- Por el contenido jurídico de la colaboración.**

En base a este criterio, son varias las distinciones efectuadas en la doctrina.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ<sup>314</sup> ordena los deberes tributarios en base a dos circunstancias que se desprenden de sus respectivos contenidos: Por un lado aquellos en los que la prestación consiste en una manifestación, bien sea de conocimiento (el deber de informar), bien sea de voluntad (el deber de autoliquidar), y por otro, aquellos en los que la prestación de hacer va referida a documentos, que puede

---

<sup>313</sup> PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo..." op. cit., pág. 591.

<sup>314</sup> HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio...", op. cit., págs. 28 y 29.

consistir en efectuar anotaciones en los mismos, exhibirlos, emitirlos, entregarlos, conservarlos, y presentarlos.

Para PARRA DE MAS<sup>315</sup>, la colaboración puede tener un sentido puramente material (por ejemplo, la simple aportación de datos), o jurídico, en el caso de que la actividad colaboradora dé lugar a nuevos derechos y obligaciones sancionados en una ley fiscal.

#### **6.8.- Por su objeto.**

Bajo este criterio de clasificación que suele ser empleado por la doctrina<sup>316</sup>, que atiende a las distintas formas en que se manifiesta el deber general de colaboración<sup>317</sup>, englobaríamos la gran variedad de prestaciones o formas de colaboración existentes en nuestro ordenamiento jurídico tributario, que por razón de la gestión de los tributos son exigibles al sujeto del deber. Distinguiendo entre deberes de efectuar declaraciones, de efectuar autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones, deberes de proporcionar información, deberes de expedir y entregar facturas, de presentar y exhibir justificantes o documentos acreditativos, de llevar y conservar la contabilidad, deberes censales, deber de comunicar y consignar el número de identificación fiscal.

---

<sup>315</sup> PARRA DE MAS, S.: "Apuntes para un trabajo...", op. cit., págs. 589 y 591.

<sup>316</sup> HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", op. cit., págs. 19 a 21, 28 y 29; LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág. 36.

<sup>317</sup> Ya hemos señalado en otro momento la heterogeneidad de conductas exigibles bajo un concepto genérico de deberes de colaboración. Ver al respecto, SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración..." op. cit. pág. 41

## 6. 9.- Por su carácter.

Puede distinguirse entre la colaboración colectiva y la individual.

La primera es calificada como "social" generalmente por la doctrina, y está recogida con estos términos: "*colaboración social en la gestión tributaria*", como enunciado del Capítulo II del Título III de la LGT, aunque como LÓPEZ MARTÍNEZ<sup>318</sup> ha reconocido, creemos que toda colaboración se realiza para conseguir el interés fiscal, y en este sentido cualquier tipo de colaboración, sea colectiva o no, es "social", al realizarse para un mejor cumplimiento de los fines tributarios que constituyen el interés colectivo.

Respecto a la segunda, una de sus representaciones más significativas la constituyen los deberes de colaboración que consisten en facilitar información con trascendencia tributaria relativa a terceras personas, regulados con carácter general en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, constituyendo el objeto de estudio de la tercera parte de este trabajo.

---

<sup>318</sup> LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág. 34.

## **V.- LOS DEBERES DE COLABORACIÓN EN LA LEY 25/1.995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.**

### **1.- LA COLABORACIÓN SOCIAL : ARTÍCULO 96 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.**

Como tendremos ocasión de demostrar en la segunda parte de este trabajo, en épocas precedentes, la colaboración social ha tenido una enorme trascendencia en la aplicación de los tributos. De ahí se deriva la regulación que de la misma contenía la Ley General Tributaria en su redacción original de 1.963, dedicándole los artículos 96 a 100.

Sin embargo, después de la derogación en virtud de la Ley 34/1.980, de 21 de junio, del régimen de Evaluaciones globales de determinación de bases y de Convenios con los contribuyentes, manifestación más importante de la misma, estos artículos de la Ley General Tributaria quedaron vacíos de contenido real, que ha venido a llenar la nueva redacción dada al artículo 96 por la Ley 25/95, de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria, dejando incomprensiblemente intactos los artículos 97 a 100<sup>319</sup>.

La colaboración social, planteada en los términos de esta nueva ley reformadora viene a suponer un cambio radical de la misma por cuanto no se trata de reinstaurar aquélla con el

---

<sup>319</sup> Que una vez desaparecidas las evaluaciones globales y los convenios, carecen de razón de ser y debieron ser derogados. Son preceptos que podemos calificar de inútiles con BANACLOCHE, J.: "La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico." La Ley - Actualidad, Madrid, 1.995, pág. 61 y, del mismo autor "El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria". Rv. Impuestos, nº 3, 1.996, págs. 8, y 15. En el mismo sentido ALONSO GONZALEZ, L.M.: "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995, de 20 de julio". Ed. Cedecs, Barcelona, 1.995, pág. 236.

significado que tuvo en el pasado, sino que se pretende la articulación de unas formas de colaboración, para ayudar al cumplimiento de obligaciones fiscales<sup>320</sup>, más en la línea de la asistencia a los contribuyentes, desprovistas de los nexos jurídicos inherentes a la colaboración individual<sup>321</sup>.

El reformado artículo 96 se ha convertido en "una proclama bienintencionada pero alicorta de lo que deben ser las relaciones de colaboración de los administrados en la gestión de los tributos"<sup>322</sup>, presentándose como un precepto que esboza algunos de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria<sup>323</sup>, sin ser una lista cerrada<sup>324</sup>.

---

<sup>320</sup> Como se indica en la motivación de la enmienda nº 36 del Grupo Socialista que fue la que introdujo la modificación del artículo 96 LGT, no prevista inicialmente en el proyecto de ley enviado por el Gobierno. Puede verse BOCG Congreso, Serie A. Proyecto de Ley, nº. 92-7, de 15 de marzo de 1.995, págs. 41-42. El objetivo de la enmienda a que venimos haciendo referencia es "*potenciar la colaboración social en la gestión de los tributos, para fomentar, de esta manera, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias*", coincidiendo con una de las finalidades principales de la Ley reformadora 25/95, de 20 de julio, como se puede comprobar en su Exposición de Motivos, justificando la reforma en los siguientes términos: "*aunque parcial, esta reforma tiene, sin embargo, la suficiente entidad para dar respuesta a los problemas que hoy en día están planteados y refuerza el papel de la Ley General Tributaria como norma básica del ordenamiento tributario, marco definitorio de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en el contexto de una sociedad avanzada, que demanda de forma creciente un mejor cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias por los contribuyentes...*". Que sigue las directrices fijadas en el Plan de Lucha contra el Fraude para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

<sup>321</sup> En este sentido ver LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág. 34.

<sup>322</sup> ALONSO GONZALEZ, L.M.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 236.

<sup>323</sup> Especialmente en los apartados 3 y 4 del artículo 96 LGT, en los cuales se establece los únicos mandatos contenidos en el precepto: prestar asistencia e información y elaborar publicaciones de carácter divulgativo, frente a la mera posibilidad con que se perfilan lo dispuesto en los demás apartados. Sin embargo estos dos "únicos mandatos no son propiamente de colaboración",

En efecto, decimos que esboza, y deberíamos añadir “tímidamente”, unos derechos mínimos de los contribuyentes. No se trata de perfilar el tan a menudo reclamado por la doctrina<sup>325</sup> “Estatuto del contribuyente”<sup>326</sup>, es decir, el resumen sistemático de sus derechos y obligaciones, ya que apenas se manifiesta un obvio compromiso de asesorar e informar al contribuyente “acerca de sus derechos y obligaciones” y de dar publicidad a las contestaciones y consultas “de mayor trascendencia y repercusión” en el ámbito tributario<sup>327</sup>.

---

de tal forma que el precepto "ni siquiera recoge con carácter imperativo la colaboración social que anuncia". Así se expresa BANACLOCHE, J.: "La Ley General Tributaria reformada...", op. cit., pág. 61, resumiendo el contenido del artículo de la siguiente manera: "1) "Podrá" haber acuerdos de colaboración social; 2) dicha colaboración "podrá" referirse a la difusión, educación, simplificación del cumplimiento de obligaciones formales, asistencia para las declaraciones, régimen de estimación objetiva de bases; 3) también "se podrá" colaborar en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias; 4) la Administración "deberá prestar" la necesaria asistencia e información; 5) la Administración "elaborará" publicaciones de carácter divulgativo que recojan las contestaciones de mayor trascendencia a consultas de los contribuyentes". Sobre estos "podrá" que no son vinculantes y los dos imperativos: prestar información y asistencia a los contribuyentes, vuelve a incidir el mismo autor en su artículo: "El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 15.

<sup>324</sup> Como señalan RIVAS GARCÍA, J. y MAGADÁN DÍAZ, M.: "La nueva dimensión de la Ley General Tributaria tras su reforma parcial", Rv. Impuestos, nº 2, 1.996, pág. 9.

<sup>325</sup> Entre los que podemos citar a BANACLOCHE, J.: "El estatuto del contribuyente". XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero". I.E.F., Madrid, 1.986; "El estatuto del contribuyente" I y II. Rv. Impuestos, núms. 10 y 11, 1.986. Del mismo autor: "El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 15.

<sup>326</sup> Una proposición de Ley estableciendo las bases del Estatuto del Contribuyente fue presentada por el Grupo parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados con fecha de 30 de julio de 1.993 sin que prosperara. Ver B.O.C.G. Congreso de los Diputados, Serie B, núm. 14-1 y 14-2.

<sup>327</sup> ALONSO GONZALEZ, L.M.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 237.

Este tímido esbozo, al que aludimos, se hace más patente si comparamos el artículo 96 LGT con el artículo 35, relativo a los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas, de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En base a esta comparación, al legislador le cabrían dos opciones, o bien se podía haber ahorrado su inclusión<sup>328</sup>, o bien podía haber incluido en la Ley los aspectos relativos a los derechos del administrado relacionados con la Hacienda Pública<sup>329</sup>, sin embargo, se ha optado por una vía intermedia, fruto de la cual ha resultado este tímido esbozo del Estatuto del Contribuyente, al que aludimos.

Sin embargo, en este sentido, es de destacar la publicación, por parte de la A.E.A.T., de la llamada "Carta de derechos y garantías del contribuyente"<sup>330</sup>, que con pretensiones

---

<sup>328</sup> En este sentido BANACLOCHE, J.: "La Ley General Tributaria reformada...", op. cit., pág. 61.

<sup>329</sup> BANACLOCHE, J. : en "El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 15, entiende que en el artículo 96 "se podrían haber incluido los derechos fundamentales del administrado relacionado con la Hacienda Pública : desde la reproducción del artículo 35 de la Ley 30/1.992 (petición de datos, identificación de responsables, información sobre expedientes...), a las precisiones sobre actuaciones de oficio de la Administración en caso de deficiencias de su servicio público de gestión, y muy especialmente en el incumplimiento de plazos legales o reglamentarios, a la participación obligada de comisiones mixtas en los casos de estimación objetiva e indirecta para la fijación de valores y módulos. Y, desde luego, la responsabilidad de los empleados públicos en todo caso de estimación de reclamaciones de los administrados".

<sup>330</sup> Que se redactó en cumplimiento del Plan de lucha contra el Fraude. Ver el Texto íntegro de la "Carta de derechos y garantías del contribuyente" en Praxis Fiscal. R.F.J.C. 30 abril 1.996, págs. 1/324 a 1/333. Los derechos que se concretan en la misma son : el Derecho a que la Administración facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a cuyo fin la Agencia Tributaria realizará dos tipos de actuaciones, las de información general, a iniciativa propia a través de campañas de información y difusión ; y las actuaciones de tipo particular a requerimiento de los particulares, que consistirán en responder las

divulgativas intenta difundir los procedimientos que afectan de forma general a los contribuyentes y asegurar el conocimiento por los ciudadanos de sus derechos en las relaciones con la Administración tributaria para contribuir a una mejor garantía de los mismos y facilitar el cumplimiento responsable de las obligaciones tributarias.

El precepto que comentamos, en relación a la estimación objetiva, no pretende reinstaurar la antigua colaboración social en los mismos términos, sino que sólo apunta la posibilidad de establecer una colaboración “institucionalizada, no individual de los administrados, sino canalizada a través de órganos o entidades que los representen”<sup>331</sup>.

Desde el punto de vista subjetivo, la redacción del nuevo artículo 96 es mucho más concreta y actualizada que su antecesor al establecer la colaboración entre la Administración y las “*entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales*”, se trata de una redacción abierta que acoge a todo tipo de entidades que agrupan a personas para la defensa de sus intereses sociales, laborales o económicos, ampliándose el campo de las entidades que pueden llegar a acuerdos de

---

preguntas y consultas de los contribuyentes ; el Derecho a la tramitación diligente de los procedimientos y a recibir un trato considerado en todo momento ; derecho a la presunción de certeza de las declaraciones tributarias ; el derecho a ser oído ; derecho a no pagar más de lo que exige la Ley ; derecho a la prescripción de las obligaciones tributarias ; derecho de participación a través de las organizaciones que representan sus intereses sociales, laborales o económicos, en cuestiones como la preparación de reformas tributarias de alcance general o sectoriales, y derecho a denunciar los hechos que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la gestión de los tributos siendo este derecho independiente de los deberes de colaboración con la Administración tributaria impuestos por las leyes ; derechos en el procedimiento de inspección ; derecho a recurrir.

<sup>331</sup> Como precisa GARCÍA LUIS, T. en la obra colectiva : “La Reforma de la Ley General Tributaria”. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1.996, pág. 435.

colaboración con la Administración tributaria siempre que sean representativas, es decir, que tengan un grado de implantación de cierta relevancia en nuestro país.

Respecto a las materias sobre las que puede recaer esta colaboración social, que la ley enumera a título ejemplificativo, puede referirse tanto a la fase de aplicación de las normas como a la de su elaboración. Pertenecen al primer grupo las “campañas de información y difusión”, “educación tributaria”, “asistencia en la realización de declaraciones”, contenidas en el primer apartado del artículo 96. Y al segundo, la llamada a la colaboración de las entidades colectivas citadas en “la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias” (artículo 96.2). En cuanto a la colaboración respecto a la fijación de módulos e índices, para la estimación objetiva singular<sup>332</sup> de bases y a la “simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias” entendemos que, a falta de precisión legal clara al respecto, podrá desplegarse tanto en la creación como en la aplicación del ordenamiento<sup>333</sup>.

Pero lo criticable del precepto es que ni siquiera anuncia cómo podrá llevarse a cabo<sup>334</sup>, se limita a señalar que podrá

---

<sup>332</sup> Precisamente es en el carácter individual o singular del régimen de estimación objetiva donde radica la esencia de la distinción entre la nueva colaboración social que se introduce en el texto de la L.G.T. con la reforma de 1.995, y la antigua colaboración social encaminada a la determinación de bases y cuotas en régimen de estimación objetiva global, como pondremos de manifiesto en la segunda parte de este trabajo.

<sup>333</sup> En el mismo sentido GARCÍA LUIS, T.: “La Reforma de la Ley General Tributaria”, op. cit., pág. 436.

<sup>334</sup> En este sentido BANACLOCHE, J.: “La Ley General Tributaria reformada...”, op. cit., págs. 61 y 62, apuntando que este precepto debe ser interpretado en este punto, en el sentido de establecer una “obligatoria participación de los afectados por la estimación objetiva de magnitudes tributarias en cualquier tributo con derecho a impugnar las conclusiones de los estudios de la Administración -lo que no excluye la modificación de tales estimaciones reconvirtiéndolas en resultados provisionales enervables por prueba suficiente del administrado o de la Administración”.

instrumentarse a través de acuerdos entre la Administración tributaria y las entidades representativas de los intereses respectivos sin que se concrete nada más, quedando pendientes aspectos tan importantes como la determinación del órgano administrativo concreto habilitado para llegar a este tipo de acuerdos y, sobre todo, cual va a ser la eficacia jurídica de los mismos.

Los restantes apartados del artículo 96 no se refieren ya propiamente a la colaboración social entre la Administración y las entidades representativas de determinados intereses sino que son preceptos que imponen obligaciones a la Administración. En este sentido, donde incide de una manera más efectiva el mandato del nuevo precepto es en el ámbito de la asistencia e información al contribuyente<sup>335</sup>, pero no viene a añadir nada nuevo, puesto que ya existen entidades que colaboran en la información, educación, asistencia en la declaración<sup>336</sup>, y en sugerencias para las reformas tributarias. También es conocido

---

<sup>335</sup> La doctrina ha señalado acertadamente, a nuestro juicio, que la Ley incurre en un defecto notorio cuando limita esta asistencia e información en relación a los "contribuyentes", término que la ley no ha utilizado evidentemente en sentido técnico sino en uno popular como equivalente a "administrado" o, si se quiere, al más técnico pero más amplio de "obligado tributario". Limitar el apoyo de los órganos administrativos a la figura estricta del "contribuyente" sería absurdo. En este sentido la misma obligación la encontramos ya en el R.G.I.T., que establece de manera más precisa que corresponde a la Inspección de los Tributos "*la información a los sujetos pasivos y demás obligados tributarios sobre las normas fiscales y acerca del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven*" (artículo 2, letra h). Ver al respecto, GARCÍA LUIS, T.: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 437.

<sup>336</sup> Al estilo de la colaboración social en la asistencia al contribuyente para ayudar al cumplimiento de obligaciones fiscales a través de organizaciones sin ánimo de lucro como la "Volunteer income tax assistance" norteamericana, ver LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de colaboración tributaria", op. cit., pág. 34.

que se presta asistencia en materia tributaria<sup>337</sup> y que se publican algunas contestaciones.

Respecto a la publicación periódica de "*las contestaciones de mayor trascendencia y repercusión a las consultas formuladas*", la Ley no concreta ni la periodicidad que han de tener estas publicaciones ni a qué ha de referirse la trascendencia y repercusión, y mucho menos la eficacia de las contestaciones a las consultas, ni la necesidad de distinguirlas de las recopilaciones de consultas en una orden ministerial

---

<sup>337</sup> Ver en este sentido, BANACLOCHE, J.: "La Ley General Tributaria reformada...", op. cit., pág. 61.; LÓPEZ GETA, J.M<sup>a</sup>.: "Información y asistencia al contribuyente (Breve crónica de los importantes avances registrados). Rv. Impuestos, nº 2, 1.996, págs. 1 y 2. Como ejemplo de asistencia a los contribuyentes llevada a cabo por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT; podemos citar el programa informático "PADRE" en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, programas informáticos de ayuda en el Impuesto sobre Sociedades; el servicio permanente de información telefónica, que centralizado en número reducido de plataformas procura la unidad de criterio a la hora de resolver las dudas planteadas por los consultantes sobre los aspectos principales de las normas tributarias; sistemas de respuesta audible o de reconocimiento de voz, para atender peticiones de emisión de etiquetas o solicitudes de información sobre el estado de tramitación de devoluciones; el programa Informat, herramienta a disposición de los funcionarios para que éstos, por vía oral o escrita, puedan facilitar respuesta adecuada a las pregunta planteadas por los contribuyentes, y respecto a las consultas, la publicación de algunas de ellas relativas al IVA. Sin embargo, respecto a la "asistencia en la realización de declaraciones" (aplicación generalizada del programa informático "PADRE") BANACLOCHE, en "El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria". Op. cit., pág. 15, señala que "se ha provocado una agria polémica...Una cosa es la cumplimentación informatizada de declaraciones que no supone la exigencia de conocimientos de técnica tributaria y otra bien distinta es la "asistencia" que exige averiguar la realidad de los hechos, calificarlos tributariamente, estudiar alternativas y ajustar la tributación a la verdadera capacidad para contribuir del administrado "asistido", y que esta asistencia no se consigue, lógicamente, con la elaboración material de las declaraciones mediante un programa informático. En el mismo sentido ver "Los terceros en los ilícitos tributarios". Roblán, sociedad de estudios y asesoramiento tributario". Rv. Impuestos, nº 2, 1.996, págs. 39 y 40.

interpretativa al amparo del artículo 18 de la L.G.T.<sup>338</sup>, creemos que en realidad el contenido del apartado cuarto del artículo 96 de la L.G.T. debería situarse en sede de la consulta tributaria, y concretamente, debería haberse llevado al seno del artículo 107 L.G.T.

Creemos que incluir estos dos mandatos en el reformado artículo 96, supone consolidar la consideración según la cual “la actividad administrativa de verificación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, inevitable si se quieren asegurar los resultados que se esperan de la aplicación del sistema tributario, debe ir unida inseparable e imprescindiblemente, al Servicio Público de información y asistencia al contribuyente”<sup>339</sup>.

En definitiva, el artículo 96 comentado, en sus apartados primero y segundo, se presenta como norma marco que esboza una posible colaboración intersubjetiva Administración-

---

<sup>338</sup> Ver al respecto los comentarios sobre las consultas tributarias efectuados por GARCÍA LUIS, T. en “La Reforma de la Ley General Tributaria”, op. cit., págs. 487 a 489.

<sup>339</sup> LÓPEZ GETA, J.M<sup>a</sup>. : “Información y asistencia al contribuyente. (Breve crónica de los importantes avances registrados)”. Op. cit., pág. 2, y en la pág. 1, este autor considera además que, la asistencia e información al contribuyente constituyen dos aspectos en los que la Administración del Estado, particularmente en los últimos años, ha intensificado sus esfuerzos para atenuar la presión fiscal indirecta, y añade, citando a DÍAZ YUBERO, F. : “Facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, haciendo comprensible la norma fiscal, reduciendo las obligaciones formales y registrales o simplificando los modelos de declaración, son medidas que contribuyen a favorecer el cumplimiento voluntario y a reducir, por tanto, la propensión a defraudar...hay que señalar que el Area de Información y Asistencia se concibe como un Servicio Público cuya actividad prestacional reside, precisamente, en satisfacer el derecho a la información de los ciudadanos y que a nivel individual se concreta en el derecho a formular solicitudes de información y a ser contestado. Ello supone el deber correlativo de la Administración de crear el Organo de información y desarrollar de oficio funciones de información de carácter general”.

entidades representativas de grupos de contribuyentes, sin llegar a obligarles a concertar acuerdos, ni establecer el cauce de los mismos, que podrá articularse a través de posteriores reformas dotando de contenido a los artículos 97 a 100 L.G.T., o bien en vía reglamentaria, pero lo más importante es que supone el reconocimiento legal de unas nuevas relaciones entre Administración y administrados, que se presenta como instrumento eficaz de lucha contra el fraude fiscal.

## **2.- LA COLABORACIÓN INDIVIDUAL FACILITANDO INFORMACIÓN. ARTÍCULOS 111 Y 112 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.**

De colaboración individual podemos hablar en un doble aspecto, en un plano subjetivo, es factible distinguir la realizada por el propio sujeto pasivo del impuesto cuando efectúa las operaciones inherentes, tanto aritméticas, como de calificación jurídica, y presenta la declaración-liquidación; cuando facilita el Número de Identificación fiscal, la llevanza de la contabilidad, y demás obligaciones formales accesorias a la obligación tributaria principal. De la realizada por terceras personas que no son sujetos pasivos del tributo, pero son considerados obligados tributarios, que estando al margen de la relación jurídica tributaria "strictu sensu", se encuentran en disposición, por las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, de realizar actuaciones de colaboración frente a la Hacienda pública.

En un segundo aspecto, desde un punto de vista objetivo, debemos distinguir la colaboración facilitando información propia, es decir, datos propios, que conciernen al sujeto que los facilita, de los datos "referenciados" o relativos a terceras personas distintas del sujeto que los aporta.

Al estudio de este tipo de colaboración individual prestada por sujetos que son ajenos a la relación jurídica tributaria "estrictu sensu", y por ello son considerados terceros, facilitando datos "referenciados", de los que conocen en virtud de las relaciones económicas, financieras o profesionales mantenidas con el sujeto pasivo del impuesto, dedicaremos la tercera parte de este trabajo deteniéndonos a analizar cada uno de sus aspectos y en particular los que han sido modificados especialmente por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

La segunda parte de este estudio la dedicaremos a analizar cómo se ha articulado históricamente la evolución de los deberes de colaboración tributaria acaecida en nuestro sistema tributario, con la finalidad de demostrar que el predominio de las formas de colaboración colectivas o sociales, propio de sistemas tributarios primarios y poco elaborados, ha dado paso, a formas de colaboración individuales a medida que se ha ido perfeccionando el sistema tributario al pasar de un sistema basado en tributos de carácter real o de producto a un sistema de tributación personal.

***PARTE SEGUNDA.***

**ASPECTOS RELEVANTES EN EL TRÁNSITO DE LA  
COLABORACIÓN SOCIAL A LOS DEBERES DE  
COLABORACIÓN INDIVIDUAL DE INFORMACIÓN  
TRIBUTARIA.**

## I.- EVOLUCION HISTORICA DE LOS DEBERES DE COLABORACION TRIBUTARIA.

Como ha señalado DOMINGO SOLANS, “en Hacienda, como en casi todo, no cabe el borrón y cuenta nueva, ya que, desconociendo lo que nos precede, no es fácil valorar el presente”<sup>340</sup>.

Por esta razón dedicaremos esta segunda parte de nuestro trabajo al estudio de los deberes de colaboración tributaria a través de las reformas tributarias más significativas en la evolución de nuestro sistema tributario, y aunque compartimos el pensamiento de GRIZIOTTI<sup>341</sup> de que “los sistemas tributarios no son creaciones arbitrarias de los hombres políticos ni de los estudiosos, sino que son, en buena parte, el producto de condiciones históricas ; por consiguiente, varían según el tiempo, lugar y las condiciones económicas, democráticas, políticas y sociales de un pueblo”, no nos será posible detenernos en estos factores.

### 1.- PREDOMINIO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS DE PRODUCTO. ESCASA INCIDENCIA DE LOS DEBERES DE COLABORACION INDIVIDUAL.

Iniciamos el estudio de los deberes de colaboración en el ámbito tributario acotando, en primer lugar, la etapa que va desde el establecimiento del primer sistema tributario con la Reforma Mon-Santillán hasta el establecimiento del primer

---

<sup>340</sup> DOMINGO SOLANS, E. : “La reforma de la Hacienda Municipal por Flores de Lemus”. En la obra colectiva “Antonio Flores de Lemus. (1.876-1.941)”. En H.P.E., núms. 42-43, 1.976, pág. 232.

<sup>341</sup> GRIZIOTTI, B. : “Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda”. Editorial. Reus, Madrid, 1.958, pág. 124.

impuesto personal sobre la renta con la Ley Carner. Etapa dominada, en el ámbito de la imposición directa, por los impuestos de producto.

### **1.1.- La Reforma tributaria MON-SANTILLAN de 1845.**

Los deberes de colaboración en sentido genérico o amplio, de carácter social, se configuran como institución de nuestro Derecho Tributario en la Reforma de MON-SANTILLÁN de 1.845, y en disposiciones inmediatas posteriores producidas a consecuencia de revisiones operadas en dicha reforma<sup>342</sup>.

---

<sup>342</sup> Si bien, como señala CUBILLO VALVERDE, C.: "La colaboración de los administrados en la gestión tributaria", En XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1.965, pág. 569: tiene orígenes muy antiguos. Pudiéndonos remontar al s. XVI con la costumbre que se había extendido de "negociar unos conciertos denominados "encabezamientos", por los que la real Hacienda aceptaba que se fijase una cifra determinada para cada tributo o conjunto de tributos, y el pueblo encabezado se encargaba de recaudar la suma de la manera que le pareciese más conveniente, sin atenerse para nada a las reglas de los respectivos tributos". Como nos relata FONTANA, J.: "La Hacienda en la Historia de España. 1700-1931". I.E.F., Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.980, págs. 19 y 20. Estas formas de reparto entre los pueblos de las cantidades que se debían pagar en concepto de alcabalas, cientos, millones, tercias en proporción de las haciendas, ganados, tratos y comercios de cada contribuyente fueron regulados, hasta donde tenemos noticia, por la Real cédula e Instrucción de 13 de marzo de 1.725, y posteriormente por el Real Decreto de 29 de junio de 1.785 se ordenó que se tomase conocimiento pleno del verdadero estado de los pueblos, sus tratos, comercios y granjerías, para fijar la cantidad que cada uno debía pagar. El R.D. de 6 de noviembre estableció una contribución general sobre el comercio y la industria, a través de repartimiento, que nos cita ESTAPE, F.: "La Reforma tributaria de 1.845". I.E.F., Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.971, pág. 143, esta contribución y las posteriores que pretendían hacer tributar el comercio y la industria, se establecían a través del sistema de cupo que debía repartirse a través de las Juntas de Comercio, o los consulados mercantiles, entre los contribuyentes. Podemos citar los repartos de 1.813 y de 1.817, la contribución de José Canga Argüelles de 1.822, denominada "de patentes", el R.D. de 31 de diciembre de 1.829, aumentando el cupo, y los repartimientos de 1.838 y 1.840.

La doctrina ha aceptado con unanimidad que el punto de partida de nuestro sistema tributario, se sitúa en la Ley de 23 de mayo de 1845 y el Real Decreto que la desarrolló de la misma fecha, siendo Ministro de Hacienda ALEJANDRO MON, por eso partiremos de la misma para abordar el estudio de la evolución histórica de los deberes de colaboración.

ALEJANDRO MON y RAMON SANTILLAN<sup>343</sup> fueron los artífices de la reforma que significó acabar con los intentos reformadores de la primera mitad del siglo XIX, que unas veces pretendían adoptar el *sistema inglés* de impuestos personales (sistema del cual eran partidarios los progresistas) y otras el *francés* de impuestos reales o de producto (propugnado por los moderados). Esta segunda pauta<sup>344</sup> fue la que se impuso a partir de la Reforma de 1845 con el gobierno moderado de Narváez, que supone, por primera vez, el establecimiento de un sistema impositivo en España, simplificando el número de impuestos y unificando el sistema tributario de nuestro país.

---

<sup>343</sup> Sobre la atribución de la paternidad de la reforma de 1.845 a estos autores, ver ESTAPE RODRIGUEZ, F.: "La Reforma tributaria de 1.845". Información Comercial Española. Agosto, 1.964, págs. 38 y ss.

<sup>344</sup> Ver, entre otros, ESTAPE RODRIGUEZ, F.: "La Reforma tributaria de 1.845", I.E.F., Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.971, págs. 130 y 131; BELTRAN FLOREZ, L.: "Evolución histórica del sistema tributario español". Rv. DF y HP, Vol. XVI, núms. 65-66-67, 1966-1967, pág. 11; FUENTES QUINTANA, E.: "Los principios del reparto de la carga tributaria en España". Rv. DF y HP, n.º. 41, 1.961, pág. 168; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas idóneas de su reforma". Boletín de Estudios Económicos, n.º. 99, pág. 705; FONTANA, J. : "La Hacienda en la Historia de España 1700-1931". I.E.F., Madrid, 1.980. pág. 42; TALLADA PAULI, J.M.ª: "Historia de las Finanzas españolas en el s. XIX". Editorial Espasa - Calpe, Madrid, 1.946, pág. 78.

Tal como indica FERREIRO LAPATZA<sup>345</sup>, esta reforma determinó, sin duda, un rotundo cambio en nuestro sistema tributario, e inició en él una nueva etapa.

La reforma estructura el sistema tributario en base a 4 impuestos directos: La Contribución sobre Inmuebles, Cultivo y Ganadería, el Subsidio Industrial y de Comercio, la Contribución de Inquilinatos y el Derecho de Hipoteca.

### **1.1.1.- La colaboración social en la Contribución sobre Inmuebles, Cultivo y ganadería.**

Nos interesa estudiar la Contribución sobre Inmuebles, Cultivo y Ganadería, porque, a parte de que “ésta fue la pieza esencial de la Reforma”<sup>346</sup> y su más extensa vigencia temporal, en ella radica el embrión, el origen de una forma de colaboración, que tanta trascendencia tendrá en nuestro país, prácticamente un siglo después, con la Reforma tributaria de 1.957, y que incluso se incorpora posteriormente al texto de la Ley General Tributaria, se trata de la colaboración social.

---

<sup>345</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Curs de Dret Financer Espanyol”. Generalitat de Catalunya. Escola d’Administració Pública de Catalunya. Marcial Pons., Madrid, 17 ed., 1.995, pág. 163.

<sup>346</sup> ESTAPÉ, F.: “La Reforma de 1845”. I.E.F., op. cit., pág. 129; En el mismo sentido, coincide en señalar que la piedra angular del proyecto era reformar la contribución territorial, entonces denominada “Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería”, TALLADA PAULI, J.M<sup>a</sup>. : “Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX”, op. cit., pág. 78;

### 1.1.1.a) El sistema de cupo. Justificación de su adopción en la Contribución sobre Inmuebles, Cultivo y Ganadería.

En efecto, la Ley de 23 de mayo de 1.845 y su Reglamento de la misma fecha, adoptaron para este impuesto el sistema de cupo que es una de las modalidades en que se manifiesta la colaboración social.

La adopción del sistema de cupo frente al de cuotas planteó pocas dudas. Desde luego parece que existieron presiones, quizá dentro de la misma Comisión de presupuestos, para llegar a imponer un tanto por ciento sobre la renta o el producto líquido que correspondiera a cada contribuyente, pero “la tributación por cuota requería, como advirtieron repetidas veces Santillán y Mon, un conocimiento de la riqueza imponible que el estado real de las estadísticas oficiales no podían proporcionar”<sup>347</sup>.

A pesar de que Santillán afirmaba que la labor de valoración sólo puede ser ejecutada por la Administración, ya que si se ha de depender del contribuyente, a través de sus declaraciones, “claro está que la contribución vendría a convertirse en una especie de donativo voluntario”<sup>348</sup>. Un prudente escepticismo acerca de la posibilidad de dar con un numeroso y eficiente mecanismo burocrático<sup>349</sup>, que además reuniera las necesarias condiciones de probidad, llevó a la Comisión al convencimiento de la imposibilidad de renunciar al método de los repartimientos.

---

<sup>347</sup> ESTAPÉ, F.: “La Reforma de 1.845”, op. cit., pág. 132.

<sup>348</sup> ESTAPE, F.: “La Reforma de 1845” op. cit. págs. 25 y 26.

<sup>349</sup> Efectivamente, como señala TALLADA PAULI, J.M<sup>a</sup>.: “Historia de las finanzas españolas en el s. XIX”, op. cit., pág. 79: “lo primitivo de la organización administrativa no permitía ir a una contribución de cuota”

No es extraña tal preferencia, y su general aceptación tampoco. El propio WAGNER<sup>350</sup> al exponer la historia general de los impuestos de producto explica por qué los hacendistas dieron prioridad al sistema de cupo. Y sus argumentos no residen tan sólo en la cuestión de técnica administrativa (sin duda importante), sino que se detiene a considerar cómo las Haciendas que estaban llevando a cabo un proceso de racionalización encontraban en el cupo una idea "que responde a la esencia de la Hacienda Pública", es decir, al cálculo de los gastos que varían de año en año, y a consecuencia de dicho cálculo, la declaración de la cuantía de la exacción. Para WAGNER es elemento esencial del sistema de cupo la cooperación de los organismos locales, Municipios y provincias, para que el cupo obtenga grandes resultados, y entonces hay que convenir<sup>351</sup> en que dicho sistema no encontró en la concepción política y administrativa de aquellos reformadores la necesaria ayuda, pues es bien sabido, e incluso el propio Mon lo declaró públicamente<sup>352</sup> que su visión de la Hacienda pública consecuencia de su visión política se basaba en una estrecha centralización que redujera la autonomía de los organismos locales a límites muy concretos. También puede ser ésta una explicación de la afanosa lucha que se emprende dentro de los diez años que siguen a la reforma para catastrar la riqueza inmueble.

---

<sup>350</sup> WAGNER, ADOLFO : "La Scienza delle Finanze" traduzione degli avvocati Maggiore Ferraris e Giovanni Bistolfi. Biblioteca dell'Economista, Serie Terza, Volume Decimo, parte seconda, sez. II. Torino 1891, págs. 973 y ss; 998 y ss. Citado por Estapé en "La reforma de 1845". op. cit. pág. 132.

<sup>351</sup> Siguiendo a ESTAPÉ, F.: op. cit. pág. 133.

<sup>352</sup> Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Tomo IV, pág. 2656.

### 1.1.1.b) La colaboración social y el método de repartimiento.

La colaboración, en un sistema impositivo de producto basado en el cupo, necesariamente debía revestir el carácter de colectiva, puesto que implicaba adoptar un sistema de repartimiento<sup>353</sup> en el que tomaban parte activa los contribuyentes a través de sus representantes en los términos que indicaremos.

La Contribución Territorial sobre Inmuebles, Cultivos y Ganadería se exigía por medio de repartimiento, partiendo de la cifra o cupo correspondiente a cada Provincia, que las Cortes debían fijar anualmente<sup>354</sup>. En efecto, a través de una norma con rango de ley se fijaba la cantidad con que cada provincia debía pagar al Tesoro Público.

Se facultaba al Gobierno para que procediese a distribuir entre las Provincias la cantidad señalada en concepto de cupo<sup>355</sup>.

En cada Provincia correspondía a la Diputación el repartimiento del cupo entre los pueblos comprendidos en su jurisdicción<sup>356</sup>.

Los Ayuntamientos, auxiliados por las Juntas periciales, formadas por representantes de los contribuyentes y de la Administración, repartían luego la suma que se les había fijado

---

<sup>353</sup> En efecto, el artículo 2 de la Ley de 23 de mayo de 1.845, y el art. 1 del Real Decreto de la misma fecha, que la desarrollaba, se referían a este sistema como contribución o método de repartimiento.

<sup>354</sup> Por mandato expreso del artículo 9 del R.D. de 23 de mayo de 1.845.

<sup>355</sup> Competencia que correspondía, en el seno de la Administración, al Contador General de Valores, ver al respecto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. : "Reforma tributaria más reforma administrativa : experiencias históricas." Civitas, REDF, nº 9, 1.976, pág.68.

<sup>356</sup> Art. 11 del R.D. de 23 de mayo de 1.845.

entre los vecinos obligados a contribución<sup>357</sup>, quedando subsidiariamente responsables al pago íntegro del cupo<sup>358</sup>.

### **1.1.1.c) Procedimiento de aplicación del repartimiento.**

El repartimiento entre los contribuyentes de cada pueblo o distrito municipal seguía el siguiente procedimiento:

#### **1') Nombramiento de peritos repartidores:**

La mitad de los peritos repartidores eran representantes del Ayuntamiento. Debían ser nombrados por éste, así como los suplentes que les corresponda.

La otra mitad de peritos repartidores eran representantes de los contribuyentes. Entre los contribuyentes de cada pueblo debía nombrarse un número de repartidores igual al de individuos del Ayuntamiento. Éste, el mismo día que elegía a sus representantes, proponía una lista triple de igual número de individuos para que el subdelegado o intendente nombrase la otra mitad y el impar si lo hubiese<sup>359</sup>. Dos de los peritos repartidores eran nombrados entre los propietarios con residencia fuera del pueblo. Se nombraban suplentes, y la

---

<sup>357</sup> Los sujetos pasivos por este impuesto eran todos los propietarios de los bienes inmuebles sujetos al mismo por disposición del artículo 2 del R.D. de 23 de mayo de 1.845, - no exentos en base al art. 3º-, además de los labradores o campesinos por la parte del producto líquido que percibían de la que llevaban en arrendamiento y los dueños de ganados que no fuesen de labor o de acarreo, por las utilidades de los mismos. Según el artículo 5 del R.D. citado.

<sup>358</sup> Ver artículo 6 del R.D. de 23 de mayo de 1.845.

<sup>359</sup> Art. 13 del Real Decreto de 23 de mayo de 1845 y artículo 2 de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845, sobre el modo de hacer las evaluaciones de productos, formar y rectificar los padrones de la riqueza inmueble, cultivo y ganadería que habían de servir para el repartimiento de la Contribución territorial en 1.846.