



Universitat de Lleida
Registre General

29 NOV. 1996

E: 6799

S:

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



M^a MONTSERRAT SOLANES GIRALT

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

UNIVERSITAT DE LLEIDA
1.996



PARTE TERCERA.

**LOS DEBERES DE INFORMACION
TRIBUTARIA DE TERCEROS.**

I.- INTRODUCCIÓN.

Suprimida la colaboración social de nuestro ordenamiento jurídico tributario, sólo podemos hablar de la existencia de deberes de colaboración con carácter individual.

Distintas figuras se engloban dentro del concepto de deberes de colaboración de carácter individual, entre los que podemos citar la declaración-liquidación, deberes censales y de identificación fiscal, deberes contables y registrales, la denuncia pública, pero el objeto de nuestra investigación se va a centrar en los deberes de proporcionar información con trascendencia tributaria que recaen sobre terceras personas distintas del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que conocen en virtud de sus relaciones económicas, profesionales o financieras.

II.- CONCEPTO DE DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.

Partiendo del concepto estricto de los deberes de colaboración al que nos hemos referido en la primera parte de este estudio, en base al cual entendemos que los deberes de colaboración son aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público, nacidas de la ley, que se concretan en un dar, hacer o soportar, encontrando su fundamento en el deber de contribuir configurado como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria, y que vienen impuestos a los obligados tributarios, que se encuentran en disposición de coadyuvar a la Administración tributaria para la efectiva realización de las

funciones a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador.

Podemos afirmar que los deberes de información tributaria que recaen sobre terceros son auténticos deberes tributarios, aunque tanto la Ley General Tributaria como las disposiciones legales que los regulan muchas veces se refieran a ellos calificándolos de obligaciones⁷¹⁶.

Pero además, los deberes de información tributaria de terceros constituyen vínculos jurídicos entre la Administración y los sujetos sobre los que recae el deber, que son obligados tributarios pero distintos del sujeto pasivo y ajenos a la obligación tributaria principal y por esto los calificamos de terceros, y que se encuentran en una especial situación que les permite coadyuvar a la Administración tributaria en las tareas de la gestión de los tributos, aportando la información que disponen por las relaciones económicas, profesionales o financieras que les unen con el sujeto pasivo.

Los deberes de información tributaria que estudiamos, se concretan en prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, constituyendo deberes de información en los

⁷¹⁶ En el mismo sentido, LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria". Op. cit., pág. 218, destacando como la jurisprudencia va adoptando lentamente la calificación de deberes para referirse al deber genérico de colaboración o de información, si bien introduce confusión en algunas ocasiones, al referirse a la prestación exigida en cumplimiento de dicho deber genérico, calificándola de obligación: así en el considerando cuarto de la Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 1.987: "...constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma...". Sin embargo, creemos con LÓPEZ MARTINEZ, que el deber genérico de información se concreta en deberes específicos de facilitar datos requeridos, sin que se pueda hablar técnicamente de obligaciones.

que la Administración se limitará a comprobar su cumplimiento y veracidad, aunque la Ley pueda contener sólo la habilitación a la Administración para efectuar los requerimientos administrativos necesarios, en base al ejercicio de potestades administrativas, para obtener la información que le resulte necesaria.

Las prestaciones personales de carácter público pueden concretarse en un dar, hacer o en soportar las actuaciones de la Administración. En este sentido, los deberes de información tributaria de terceros, en la medida en que consisten en la entrega de relaciones o declaraciones en las que se contienen datos con trascendencia tributaria, constituyen prestaciones personales de dar; así como de hacer, en la medida en que requieren una “actividad intelectual, de organización y de medios”⁷¹⁷, es decir, requieren la confección de las declaraciones a través de la elaboración de la información de la que dispone, sujetándola a modelos oficiales, o a soportes informáticos previamente aprobados por la Administración; y, finalmente, de soportar las actuaciones de la Inspección, “*inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos*”⁷¹⁸.

En cuanto al fundamento de los deberes de información tributaria relativos a terceros, tal como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia, se encuentra en el deber general de contribuir, como principio rector de la política tributaria.

Estos deberes son impuestos para coadyuvar a la Administración para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, lo cual significa que los deberes de información tributaria de terceros constituyen una

⁷¹⁷ LÓPEZ MARTINEZ, J. : “Los deberes de información tributaria”, op. cit., pág. 219.

⁷¹⁸ En virtud del artículo 140, d) de la Ley General Tributaria.

manifestación de la colaboración tanto de particulares, como de personas jurídicas, públicas o privadas, en el ámbito no sólo de la investigación y control llevada a cabo por la Inspección de los tributos, sino también en las tareas de recaudación tributaria.

Finalmente, y como tendremos ocasión de estudiar en el último apartado de este trabajo, el incumplimiento de los deberes de información impuestos a terceros, está tipificado como infracción tributaria, derivándose la aplicación de las correspondientes sanciones.

Al hilo de las características descritas que configuran el perfil de los deberes de información tributaria de terceros, proponemos la siguiente definición de los mismos.

Los deberes de información tributaria de terceros constituyen una manifestación del deber genérico de colaboración con la Administración tributaria, que se concreta en un deber jurídico tributario de carácter individual en virtud del cual surgen unos vínculos jurídicos que recaen en los obligados tributarios, distintos del sujeto pasivo del tributo, por las especiales relaciones económicas, empresariales, profesionales o financieras que les unen con éste, que se encuentran en condición de poseer información con trascendencia tributaria, que deberán proporcionar en cumplimiento de auténticas prestaciones personales de carácter público, que les son impuestas, consistentes en dar, hacer o soportar, a la Administración tributaria, como coadyuvantes en las tareas de aplicación de los Tributos, es decir, en las de gestión en sentido amplio, comprensivas tanto de las de inspección como de las de recaudación, en base al deber de contribuir garantizado constitucionalmente, y que son exigidos directamente por la ley, o bien a través de una habilitación a la Administración para ejercer la potestad administrativa de obtención a través de requerimientos administrativos, o bien

directamente, cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador.

III.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.

Como hemos puesto de manifiesto en la primera parte de este trabajo y en coherencia con lo dicho allí y en las líneas anteriores, creemos con SOLER ROCH⁷¹⁹, que no hay duda respecto de la naturaleza jurídica de este tipo de situaciones; se trata de "auténticos deberes jurídicos, situaciones de sujeción en las que se hallan distintas personas o entidades obligadas a facilitar información, exigible por la Administración y cuyo incumplimiento dará lugar a la correspondiente sanción, y además responden a un interés: la colaboración en las funciones de gestión tributaria, coadyuvando con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación"⁷²⁰.

También nos hemos mostrado partidarios, al analizar la naturaleza jurídica de los deberes de colaboración, de considerar que los mismos constituyen auténticos deberes públicos de prestación personal, y por lo tanto, también lo son los deberes de información tributaria de terceros por cuanto pueden consistir en un dar, hacer o en soportar.

Aunque no desconocemos que esta postura no es unánime en la doctrina puesto que algunos autores⁷²¹ se han mostrado

⁷¹⁹ SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", op. cit., pág. 20.

⁷²⁰ SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración...", op. cit., pág. 21.

⁷²¹ Podemos citar a GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo". Vol. II, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1.993, pág. 125: "No se incluyen en la categoría de prestaciones ciertos deberes de hacer,

contrarios a considerar a los deberes de información como prestaciones personales.

La consecuencia que se deriva de la postura que hemos adoptado respecto a la naturaleza jurídica de los deberes de información tributaria de terceros es la necesidad de que los mismos vengan establecidos por Ley en base al artículo 31.3 de la Constitución: *“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”*.

En este sentido, la doctrina⁷²² apunta la necesidad de que en la Ley General Tributaria se debería, quizá, incluir un precepto que reflejase esta idea. La idea que late en el artículo 31.3 de la Constitución según el cual sólo la Ley puede fijar los concretos deberes u obligaciones de información y colaboración de los distintos sujetos en los distintos tributos incluyendo, si así se estima oportuno, un electo de tales deberes u obligaciones. “Sin que en la L.G.T. deba encontrar cabida una norma tan genérica e inconcreta como la que se encierra en el actual artículo 111 L.G.T., un artículo...pensado...para súbditos y no para ciudadanos libres de un Estado de Derecho protegido

impuestos a los administrados, que no tienen plena sustantividad, sino que son auxiliares de otras situaciones jurídicas o instrumentales con un fin exclusivamente informativo (por ejemplo, obligaciones de comunicación de datos a fines estadísticos o de información)”. Y toman en consideración únicamente a las obligaciones tributarias pecuniarias, es decir, la deuda tributaria, que son las prestaciones reales tributarias y forzosas. También PALAO TABOADA, C. : “ La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, en Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana”. II. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.987, pág. 900, entiende que no es posible incluir el deber de informar entre las “prestaciones personales” contempladas por el artículo 31.3 CE, que supone “una actividad directa de los particulares”.

⁷²² Representada por FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Reforma de la L.G.T. Ambito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)”. Crónica Tributaria, nº. 64, 1.992, pág. 11.

por una Constitución como la Constitución española de 1.978”⁷²³.

IV.- LOS SUJETOS DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.

A.- Administración Tributaria.

La función de la Administración tributaria es la aplicación de las leyes tributarias, para lo cual necesita conocer los hechos de la realidad que, de acuerdo con dichas normas, sean relevantes para la producción de los correspondientes efectos jurídicos. “La obtención de este conocimiento incumbe, pues, exclusivamente a la Administración”⁷²⁴.

Efectivamente, el destinatario de la información tributaria o sujeto activo, tanto en el artículo 111 como en el 112 de la Ley General Tributaria es la Administración Tributaria en general, es decir, tanto los órganos de inspección, como los de gestión y recaudación.

Pero además, la información tributaria sobre terceros, constituye el objeto de potestades administrativas, así, como advierte PALAO TABOADA, al deber de información se contraponen una potestad administrativa dirigida, según los casos, a crearlo, o a dictar la norma de la que nace el deber y a controlar su cumplimiento, denominando a esta figura jurídica “potestad de obtención de información tributaria”⁷²⁵.

⁷²³ FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Reforma de la L.G.T. Ambito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)”, op. cit., pág. 11.

⁷²⁴ En este sentido ver PALAO TABOADA, C: “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Gaceta Fiscal, nº 45, 1.987, pág. 127.

⁷²⁵ PALAO TABOADA, C. “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, op. cit., pág. 129.

A.1.- Administración estatal.

A.1.a) Órganos gestores.

Los órganos gestores tienen competencia para requerir datos que no constan en la autoliquidación, o los justificantes que acrediten, por ejemplo, deducciones practicadas, o que se justifique datos que un tercero imputa al sujeto pasivo, por ejemplo que no se es titular de una cuenta bancaria que un banco le imputa ; al comprobar las autoliquidaciones, pero, en todo caso, se tratará de recabar información directamente al propio sujeto pasivo y no a un tercero.

Podemos concluir que los órganos gestores carecen de competencia para solicitar información tributaria sobre terceros, y que a tenor del artículo 140.d) de la Ley General Tributaria, si los órganos de gestión necesitan poseer información de un tercero, podrán obtenerla a través de la Inspección de los Tributos.

La diferencia estriba en que “los órganos Inspectores están facultados, además, para obtener información por sí mismos, a través de actuaciones de este carácter, mientras que los órganos gestores habrían de acudir, en su caso, a recabar la cooperación de la Inspección a estos efectos”⁷²⁶.

Sin embargo, esta opinión no cuenta con la unanimidad de la doctrina, así para DELGADO PACHECO, “la amplitud de los términos de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria y la competencia genérica indudable en este terreno de los órganos gestores aconsejan considerar a éstos dotados de estas facultades de obtención de información, colmando la laguna, en cuanto a forma y plazos, mediante la aplicación de

⁷²⁶ ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos Tributarios". Marcial Pons, Madrid, 1990. pág.151. En base al artículo 140, d) de la Ley General Tributaria.

los criterios del RGIT y de la Ley de Procedimiento Administrativo, sin perjuicio de que, de hecho, sea comúnmente la Inspección de Tributos la que acuda a estos requerimientos de obtención de información”⁷²⁷.

Tendremos ocasión de volver a incidir sobre esta cuestión cuando analicemos la modalidad de obtención de información vía captación en páginas posteriores a las que remitimos.

A.1.b) Órganos inspectores.

El artículo 140,d) de la Ley General Tributaria y los artículos 2.e), 9.b), 12, 37 y 38 del Reglamento General de la Inspección, no ofrecen duda acerca de la función y de la competencia que tiene atribuida la Inspección de los Tributos, para solicitar por propia iniciativa o a petición de otros órganos, información tributaria tanto al sujeto pasivo como a terceros.

Ahora bien, dentro de la Inspección pueden distinguirse dos grupos de órganos con competencias para obtener información de terceros⁷²⁸.

- a) Órganos cuya competencia exclusiva es obtener información :
 - La Unidad Central de Información, a la que corresponde captar datos o antecedentes de cualquier tipo, que obren en poder de una persona o entidad, siempre que tengan trascendencia tributaria para otros.

⁷²⁷ DELGADO PACHECO, A. : “Las obligaciones de información a la Hacienda Pública en los mercados financieros”, en “La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros”. Papeles de Economía Española, nº 32, 1.990, pág. 92.

⁷²⁸ JACOBO Y BURGUILLO, J. M^a. : “La información tributaria en España”, Ministerio de Economía y Hacienda. Centro de Publicaciones. Madrid, 1.987, págs. 100 y ss.; HERRERA MOLINA, P.M. : “La potestad de información tributaria sobre terceros”. La Ley, Madrid, 1.993, págs. 93 y 94.

- Las Secciones de Información en las Dependencias de Inspección de las Delegaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

b) Órganos competentes para exigir información de terceros cuando les sea preciso para el desarrollo de sus funciones inspectoras :

- Los equipos de la Oficina Nacional de Inspección⁷²⁹.
- Las Unidades del Area de Servicios Especiales y Auditoría.
- Las Unidades Regionales de Inspección.
- Las Secciones de Inspección de las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A.1.c) Órganos de recaudación.

El artículo 111.1.c) de la Ley General Tributaria faculta a los órganos de recaudación para obtener información tributaria de terceros. De la dicción de este precepto en relación con el apartado 2 del mismo artículo, entendemos se desprende que los órganos de recaudación, no sólo pueden obtenerla mediante requerimientos, es decir, vía captación, sino que también a través de deberes genéricos de suministro.

La Ley 25/1.995, de 20 de julio, ha modificado el artículo 133.1 de la Ley General Tributaria, dotando a los órganos de recaudación de *“cuantas facultades reconocen a la Administración tributaria los artículos 110 a 112”* del mismo

⁷²⁹ Resolución de 24-III-1.992, de la A.E.A.T. sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Resolución de 16-XII-1.994, de la A.E.A.T., por la que se establece la organización parcial de determinados órganos gestores centrales y territoriales de la A.E.A.T., Resolución de 16-II-1.996, de la A.E.A.T. de reorganización de determinados servicios en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

texto codificador, con los mismos requisitos, pudiendo incluso investigar el origen y destino de los movimientos de las cuentas corrientes, de los cheques u otra órdenes de pago previa autorización del Director del Departamento de Recaudación y del Delegado correspondiente⁷³⁰.

Por otra parte, la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en virtud de la Ley 31/1.990, de 29 de diciembre de Presupuestos para 1.991, no ha supuesto cambios esenciales en las competencias para obtener información sobre terceros, salvo matices terminológicos, que la Ley 25/1.995, de 20 de julio, ha actualizado en los artículos de la Ley General Tributaria que ha modificado⁷³¹.

A.2.- Comunidades Autónomas.

Debemos distinguir las de régimen general, de aquéllas a las que son aplicables los regímenes especiales de Concierto o Convenio.

⁷³⁰ El precepto plantea una duda, como ha apuntado 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". Cedecs, Derecho Tributario, Barcelona, 1.995, pág. 356, cual es "que si lo que se pretende es establecer qué bienes constituyen el patrimonio del obligado ¿Qué sentido tiene conocer el origen y destino de los movimientos de cuenta, cheques u otras ordenes de pago ?", cuestión que puede ser de gran interés para la Inspección, para conocer datos del pasado, pero no para la recaudación que lo que necesita es conocer los bienes actuales del deudor. "Con ello quizás se pretende evitar posibles alzamientos de bienes pero se trata de actuaciones que no corresponden directamente a la recaudación ejecutiva". Ver, también del mismo autor, "El embargo de dinero por deudas tributarias". Marcial Pons, Madrid, 1.993.

⁷³¹ Así por ejemplo, en relación a los órganos competentes para autorizar los requerimientos de obtención de información en entidades bancarias y crediticias, artículo 111.1.3 ; o las autoridades competentes para autorizar actuaciones que no se reputarán intromisiones ilegítimas en la esfera de la intimidad personal o familiar, artículo 111.5 "in fine" de la Ley General Tributaria.

A.2.a) Régimen general.

La potestad de obtención de información de las Comunidades autónomas en régimen general difiere según se trate de tributos propios o de tributos cedidos.

Respecto a los tributos propios, las Comunidades Autónomas tienen plenas competencias para organizar y ejecutar la potestad de información, tanto inspectora como recaudadora⁷³².

Si se trata de tributos cedidos, la Comunidad asume tales funciones por delegación del Estado, en virtud del artículo 19 de la LOFCA y de los artículos 11 y 12 de la Ley de 28 de diciembre de 1.983, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

En ambos casos, serán las normas de la respectiva Comunidad las que señalen los órganos competentes para obtener los datos sobre terceros, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con los órganos estatales.

Al indicarse en el artículo 16.3 de la Ley de Cesión que *“las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio serán realizadas por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que*

⁷³² Derivadas del artículo 19.1 de la LOFCA. Ver al respecto, HERRERA MOLINA, P. M.: “La potestad de información tributaria sobre terceros”, op. cit., págs. 98 y 99; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “La imposición propia de las Comunidades Autónomas”. Estudios Jurídicos. Serie Derecho Público. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1.994, pág. 353 y ss., especialmente, la 355.

al efecto se establezcan”, la doctrina⁷³³ ha considerado que “sin duda este precepto es aplicable a las actuaciones de información que hayan de desarrollarse fuera del territorio de la respectiva Comunidad”.

Respecto a “la investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio,” en orden a la gestión de los impuestos cedidos, exceptuando el Impuesto sobre el Patrimonio, será necesaria la autorización previa de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva, en aplicación del artículo 23.1 de la Ley de Cesión, correspondiendo realizar este tipo de actuaciones a la Inspección del Estado, si las mismas deben llevarse a cabo fuera del territorio de la Comunidad⁷³⁴.

Si la investigación de las cuentas corrientes es necesaria en el curso de una inspección sobre el Impuesto del Patrimonio, parece que será precisa la autorización del órgano estatal competente⁷³⁵, aunque “la instrucción y resolución de los expedientes administrativos consecuencia de las actas de investigación y comprobación incoadas por la Inspección de Tributos del Estado corresponderá a las Comunidades Autónomas” (artículo 12.4 de la Ley de Cesión).

En el caso de que los órganos competentes de una Comunidad Autónoma precisaran para la correcta liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (o del IVA en fase minorista, en caso de que su gestión se delegue en las Administraciones

⁷³³ Ver HERRERA MOLINA, P.M.: “La potestad de información tributaria sobre terceros”. Op. cit., pág. 98.

⁷³⁴ En aplicación del anteriormente citado, artículo 16.3 de la Ley de Cesión.

⁷³⁵ En este sentido, HERRERA MOLINA, P.M.: “La potestad de información tributaria sobre terceros”, op. cit., pág. 99.

autonómicas), de determinados datos, informes o antecedentes que obrasen en poder de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, aquélla solicitará del Ministro de Economía y Hacienda que se dirija a la autoridad competente de ese otro Estado miembro recabando la correspondiente información, por aplicación del artículo 3.6 del RD 1.326/1.987, de 11 de septiembre.

A.2.b) Régimen de Concierto o Convenio.

A.2.b.1) Navarra.

El Convenio Económico con el Estado, aprobado por la Ley 28/1.990, de 26 de diciembre, reserva a los órganos forales la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral, y la de aquellos que debiendo tributar también al Estado tengan su domicilio fiscal en territorio navarro, salvo que el sujeto pasivo realice en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Convenio, artículos 21 y 29.

Además, el artículo 39. 1 del citado Convenio, determina que *“corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la investigación tributaria de cuentas y operaciones activas y pasivas, de las entidades financieras y de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral”*.

Pero el artículo. 40.1 del citado Convenio contiene una importante limitación :

“Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el

presente Convenio a la Comunidad Foral de Navarra, deben efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, a requerimiento del órgano competente de dicha Comunidad Foral”.

Este precepto transcrito es aplicable también a las actuaciones de obtención de información.

De lo dicho se desprende que si la Administración Foral desea que una persona no residente en Navarra le informe sobre un sujeto pasivo que tributa exclusivamente en la Comunidad Foral, no podrá dirigir a aquella persona directamente el requerimiento de información, sino que deberá solicitar a la Administración tributaria del Estado que desarrolle las actuaciones pertinentes⁷³⁶.

Por el contrario, ninguna norma impide que los órganos del Estado puedan desarrollar actuaciones de obtención de información sobre terceros en territorio foral dirigidas a comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos cuya inspección corresponde a la Administración estatal.

A.2.b.2) País Vasco.

El artículo 37.2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1.981, de 13 de mayo, de acuerdo con la redacción que estableció la Ley 27/1.990, de 26 de diciembre, tiene un contenido idéntico al del transcrito en líneas anteriores, artículo 40.1 del Convenio de Navarra.

⁷³⁶ HERRERA MOLINA, P.M. : “La potestad de información tributaria sobre terceros”, op. cit., pág. 100.

La competencia para autorizar la investigación de movimientos de cuentas bancarias está atribuida al Director General de Hacienda de la respectiva Diputación⁷³⁷.

A.3.- Corporaciones Locales.

El artículo 12 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con las normas de la Ley General Tributaria y en las demás leyes estatales y normas reglamentarias reguladoras de la materia, además se prevé en el artículo 8 la colaboración mutua en estas funciones en relación a los tributos locales, de los tres niveles administrativos, estatal, autonómico y local.

Las competencias atribuidas a los entes locales para obtener información dependen del tributo para cuya aplicación tengan relevancia los datos que se solicitan.

Si se trata de información relativa a los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas, debido a que la recaudación y liquidación corresponden a los Ayuntamientos, y la inspección al Estado, las corporaciones locales sólo podrán llevar a cabo actuaciones informativas en vía de apremio⁷³⁸.

En los demás impuestos municipales (Vehículos de Tracción Mecánica, Construcciones, Instalaciones y Obras, Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) la

⁷³⁷ Ver, Disposición Adicional Primera, número 3 de la Norma Foral 3/1.991, de 26 de febrero, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros del Territorio de Guipúzcoa. La Norma Foral 16/1.985, de 29 de julio, del Territorio de Alava, y la Norma Foral 7/1.985, de 24 de octubre, del Territorio de Vizcaya.

⁷³⁸ Ver artículos 78.2 y 3, y 92.2 y 3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

potestad de información corresponde plenamente a los Ayuntamientos⁷³⁹.

Así, por ejemplo, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana establece específicos deberes de información a los Ayuntamientos a cargo de los Notarios y otras personas, en el artículo 111, párrafos 6 y 7 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Sin embargo, las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que deban efectuarse fuera del territorio de la entidad local en relación con tributos propios de ésta, deberán ser realizadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del Presidente de la Corporación local⁷⁴⁰.

B.- Formulación genérica de los sujetos sobre quienes recae el deber de información tributaria.

A pesar de la existencia de estos órganos a los que nos hemos referido hasta ahora, resulta obvio que la Administración, por sí sola nunca podría llegar al completo conocimiento de los datos de hecho que le interesan para aplicar el Derecho tributario, de ahí que las leyes tributarias impongan a los particulares una serie de deberes con el objetivo de

⁷³⁹ LONGÁS LAFUENTE, A. : "El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, n.º. 74, 1.995, pág. 47.

⁷⁴⁰ Según establece el artículo 8.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

facilitar la obtención de este conocimiento por la Administración⁷⁴¹.

Es al estudio de estos particulares o sujetos obligados a proporcionar la información al que vamos a dedicar las páginas siguientes.

Debemos empezar el mismo teniendo en cuenta que el artículo 39 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que regula con carácter general la obligación de los administrados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación "*sólo en los casos previstos por la Ley*". Debiéndose respetar el principio de legalidad en cada sector concreto del ordenamiento jurídico público, para determinar, en cada caso, los sujetos sometidos a dichos deberes.

En el ordenamiento jurídico tributario es la Ley General Tributaria la que nos determina los sujetos obligados a facilitar información a la Administración tributaria, por ello vamos a analizar los artículos de la misma relativos a los sujetos a dicho deber.

En primer lugar, el artículo 35.2 de la LGT señala el deber de "proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible", haciendo referencia, entre otros, a los deberes de información del propio sujeto pasivo respecto a los hechos imponibles por él realizados. Se trata por lo tanto, del establecimiento del deber de información de los denominados

⁷⁴¹ Ver PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención...", op. cit., pág. 127.

“datos propios”⁷⁴², acerca de los que no vamos a extendernos puesto que excedería los límites de nuestro trabajo.

En segundo lugar, los artículos 111 y 112 del mismo texto legal, señalan los deberes de información tributaria frente a la Administración, de aquellos sujetos, públicos o privados, que no siendo sujetos pasivos del tributo en el que tienen repercusión jurídica dichos datos, o al menos sobre la trascendencia tributaria que éstos proyectan, se encuentran en posesión de los mismos por las específicas relaciones, señaladas en los citados preceptos, que mantienen junto a las personas para las que los datos tienen trascendencia tributaria. Establecen de esta forma, los deberes de información de los denominados “datos referenciados”⁷⁴³.

Además el artículo 140.d) de la LGT al señalar las funciones de la Inspección de los Tributos, reconoce las “actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos”, haciendo con ello referencia “tanto a los deberes de información de los sujetos de la obligación tributaria como a la de los terceros ajenos a la misma”⁷⁴⁴.

Es el deber de información de estos últimos, - de terceros ajenos a la relación tributaria “*strictu sensu*”- el que constituye el objeto de nuestro trabajo, por lo que al estudiar los sujetos

⁷⁴² MANTERO SAENZ, A.: “Procedimiento en la Inspección Tributaria”. Escuela de la Hacienda Pública. 3ª edición. Madrid, 1987, pág. 354, y 4ª ed., págs. 441 y 442, donde define al dato propio como “aquel que procede de la misma persona para la que tiene trascendencia” y dato referenciado “es aquel dato que, procediendo de una persona determinada, tiene trascendencia para otra distinta a la que se refiere”.

⁷⁴³ MANTERO SAENZ, A. : “Procedimiento...”, obra citada, 3ª ed., pág. 354 y 4ª edición, págs. 441 y 442.

⁷⁴⁴ En este sentido LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”, op. cit., pág. 66.

obligados a proporcionar información tributaria, nos planteamos el análisis de los sujetos a los que con carácter general se refieren los artículos 111 y 112 LGT.

El Reglamento General de la Inspección introduce en nuestro ordenamiento jurídico la expresión "obligado tributario" acuñada a nivel doctrinal⁷⁴⁵, para referirse al "sujeto pasivo" o "contribuyente". Sin embargo, la nueva expresión es más amplia que la de sujetos pasivos - comprende, por ejemplo, a los retenedores, que no son sujetos pasivos en sentido estricto - y parece aludir a aspectos procedimentales, a aspectos formales, quedando incluidos entre los "obligados tributarios", en base al art. 24.1.f) RGIT "*quienes estén obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria*". Tal como señala ARIAS VELASCO, "son obligados tributarios aquéllos a quienes, sean o no sujetos pasivos, las normas les imponen obligaciones formales"⁷⁴⁶.

⁷⁴⁵ Correspondiendo su paternidad a PALAO TABOADA, C. en la traducción de "la Ordenanza Tributaria Alemana", y que responde a la idea de "toda persona obligada al cumplimiento de deberes tributarios tanto materiales como formales", ver al respecto GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Lex Nova, Valladolid, 3ª ed., 1.991, pág. 32 y 4ª ed., 1.996, pág. 50.

⁷⁴⁶ ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos tributarios". Marcial Pons, Madrid, 1.990. Pág. 127. Acerca de los "obligados tributarios", puede verse: LOPEZ MARTINEZ, J. "Los deberes de información de terceros". Op. cit., págs. 66 a 68; PALAO TABOADA, C: en la traducción de la "Ordenanza Tributaria Alemana". I.E.F., Madrid, 1.980, pág. 73; ESEVERRI, E.: "Las actuaciones inspectoras", Rv. DF y HP, núm. 200, 1.989, págs. 363 y ss.; CORRAL GUERRERO, L.: "Obligados tributarios". Impuestos, Tomo II, 1.993. págs.76 y ss, y la bibliografía contenida en el mismo. Ver además, HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios". Civitas, REDF, 1.991; CLAVIJO CARAZO Y ESEVERRI: "El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?. Rv. Impuestos, nº 10, 1.987; MORILLO MENDEZ, A: "Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros". Rv.

Sin embargo, la Ley 25/95, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria ha desaprovechado la oportunidad de sancionar legalmente el reconocimiento reglamentario de esta nueva figura, con lo que se seguirá produciendo “la paradoja de utilizar habitualmente el concepto de obligado tributario sin contar con una definición legal, ya que la referencia más clara, en el aspecto normativo, procede del artículo 24.2⁷⁴⁷ del Reglamento de la Inspección y en él tampoco se define al obligado”⁷⁴⁸.

El nexo de unión, o las relaciones, entre la Administración tributaria y el obligado a proporcionar la información, variará en función de la forma o de la modalidad a través de la cual se efectúe el deber de colaboración, sin perjuicio de que más adelante estudiemos cada una de estas modalidades, ahora debemos decir, que según que la información se obtenga por

Impuestos, nº 7, 1.987; MENENDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LOPEZ, J.M. : “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”. Rv. Información Fiscal, Lex Nova, núm. 11, 1.995; FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”. Civitas, REDF, nº 72, 1.991, págs. 463 y ss., si bien considera que puede designarse con el nombre genérico de obligados tributarios “al círculo de obligados por una norma tributaria a realizar una prestación a favor de la Administración o a soportar el ejercicio de una facultad o potestad atribuida por una norma de este carácter”, entiende que el nombre así aplicado no es ni demasiado preciso ni demasiado útil, por lo que prefiere, frente al concepto de obligado tributario, el de sujeto pasivo, aunque deba precisarse el mismo respecto a cada obligación y de cada uno de los deberes regulados por las normas tributarias.

⁷⁴⁷ Precepto que, en relación a todas las personas que son consideradas obligados tributarios mencionadas en su apartado primero, se limita a atribuirles sus derechos y deberes, de tal forma que tendrán derecho a ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la Inspección en cada caso y tendrán el deber de colaborar al máximo con la Inspección en el desarrollo de sus funciones.

⁷⁴⁸ GUIO MONTERO, F. : “El contribuyente ante la Inspección de Hacienda”, op. cit., 3ª ed., pág. 33.

suministro o por captación, por utilizar la terminología que acuñó MANTERO, y que explicaremos al estudiar las formas de obtención de información, o vía directa por parte de la Inspección, la configuración jurídica del obligado a proporcionarla variará⁷⁴⁹.

B.1.- Toda persona. Los entes sin personalidad del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

El artículo 111 de la Ley General Tributaria contiene una fórmula genérica, extraordinariamente amplia, que concibe el deber de información como deber universal, en relación a las personas que resultan obligadas al mismo⁷⁵⁰, al señalar que "*toda persona, natural o jurídica, pública o privada, estará obligada...*" a prestar información tributaria.

El precepto se refiere, pues, en primer lugar a la personalidad, ampliamente tratada en el Derecho Civil, por cuanto es la que determina que se pueda ser titular de relaciones jurídicas, es decir, que se tenga la capacidad para ostentar derechos y obligaciones⁷⁵¹.

Aunque nada se diga al respecto en el precepto, debemos plantearnos si en la expresión genérica del artículo 111 LGT tienen cabida los entes sin personalidad jurídica a los que se

⁷⁴⁹ En este sentido y profundizando sobre este tema ver LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., págs. 68 y 69.

⁷⁵⁰ SOLANA VILLAMOR, F.: "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria" Rv. Crónica Tributaria, nº 50, pág. 240.

⁷⁵¹ En este sentido, ver entre otros a PERLINGIERI, P.: "La personalità umana nell'ordinamento giuridico". Università degli studi di Camerina. Scuola di perfezionamento in diritto civile. E.S.I. Napoli, 2ª ed. 1.982; ALBALADEJO, M.: En "Curso de Derecho Civil Español. Introducción y Parte General." Ed. Bosch, Barcelona, pág. 132 y 133.

refiere el artículo 33 del mismo cuerpo legislativo⁷⁵², ya que si bien constituyen centros de imputación de normas tributarias, en la medida en que se consideran sujetos pasivos, carecen de la condición de persona como sujetos titulares de derechos y obligaciones⁷⁵³.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en los artículos 12 y 37, hace alusión a la fórmula genérica contenida en el artículo 111 LGT en cuanto a las personas obligadas al deber de información tributaria, aunque, en cuanto a los sujetos para los que los datos tienen trascendencia tributaria, aluden a "*personas o Entidades*", bajo cuya fórmula parecería posible englobar los entes sin personalidad jurídica.

El Real Decreto 2.027/1.995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas⁷⁵⁴, incluye en su artículo primero, bajo el título de

⁷⁵² El artículo 33 de la LGT establece: "*Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.*" Este artículo constituye una manifestación de la doctrina tradicional tributaria que entiende que la condición de persona jurídica no es excluyente en cuanto a determinar o no la capacidad tributaria de los sujetos pasivos. La razón de esta teoría obedece a la constatación de que la realidad ofrece situaciones en que aun careciendo de personalidad jurídica hay entes que ostentan determinada capacidad económica; es pues, desde el punto de vista práctico lo que se denomina un precepto cierre, ya que pretende reunir todas aquellas situaciones que escapaban a las normas consideradas de general aplicación. GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 3ª ed, pág. 35.

⁷⁵³ Ver PEÑA GARBÍN, J.: "La reforma del régimen de atribución de rentas. Comunidades de bienes y sociedades civiles". Gaceta Fiscal, nº 83, 1.990, págs. 183 y ss.

⁷⁵⁴ Al igual que su antecesor, el derogado R.D. 2.529/1.986, de 5 de diciembre, que con idéntica dicción se refería en su artículo 1º a los entes sin personalidad del artículo 33 de la Ley General Tributaria como sujetos incluidos en el deber de suministrar los datos que la declaración anual de operaciones con terceras personas implicaba.

obligados tributarios, no sólo a las personas físicas o jurídicas de naturaleza pública o privada, a las que se refiere el artículo 111 de la Ley General Tributaria, sino también a *“las entidades a las que se refiere el artículo 33 de la misma Ley”*. Subsannando de esta forma, para dicho deber de información general, la laguna de la Ley General Tributaria, “aunque encontrándose con los problemas de la carencia de autorización legal, para el establecimiento de dichos deberes, que deben ser regulados, en todo caso, por ley⁷⁵⁵, en coherencia y como consecuencia de la naturaleza jurídica que a los mismos hemos atribuido al considerarlos como auténticas prestaciones personales de carácter público.

Por otra parte, el artículo 102 en relación al artículo 98, ambos de la Ley 18/1.991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluye entre los obligados a presentar declaración de las cantidades retenidas, a las comunidades de bienes y a las de propietarios⁷⁵⁶. Se trata del establecimiento legal del deber de información a cargo de algunas de las entidades que quedan contempladas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, y que ha reproducido en los mismos términos el artículo 146 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si ponemos en relación los artículos 33, 35.2 y 111 LGT y el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, interpretándolos en sentido amplio, podría

⁷⁵⁵ Como ha puesto de manifiesto la doctrina, entre los que podemos citar a LÓPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria”, op. cit., pág. 71; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Curs de Dret Financer Espanyol”, 17ª ed., op. cit., págs. 436 y 437.

⁷⁵⁶ En este sentido el artículo 42 del Reglamento del IRPF en su letra a) nos desarrolla este tema, al incluir entre los sujetos obligados a retener *“las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas”*.

incorporarse a dichos entes, el catálogo de deberes de prestar información.

De lo dicho se desprende que las entidades sin personalidad jurídica que prevé el citado artículo 33 de la norma codificadora no están exentas del deber formal de prestar información tributaria, si bien estos concretos deberes de colaboración que atañen a las mismas se hallan en normas dispersas y no siempre con el rango legal que su naturaleza jurídica exige, por lo que consideramos que sería más acorde con el principio de seguridad jurídica que se incluyeran de forma específica en la autorización general contenida en el artículo 111 LGT⁷⁵⁷.

La doctrina⁷⁵⁸ ya había sugerido esta inclusión, sin embargo el legislador ha hecho caso omiso y ha desaprovechado la posibilidad de adicionarlos que la modificación parcial de la Ley General Tributaria, operada en virtud de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, le brindaba, a pesar de la existencia de un borrador del anteproyecto de Ley General Tributaria de 3 de marzo de 1.988 en este sentido⁷⁵⁹. Quizás el

⁷⁵⁷ La Administración parece ser consciente de estas dudas y así, en parte, lo hace patente en la Exposición de Motivos de la Resolución del 2 de Abril de 1.985, en la que la Dirección General de Tributos aclara cuestiones relativas a los modelos y documentos que estos entes sin personalidad han de presentar en relación con el IRPF. Ver en este sentido a MAGRANEZ MORENO, F.: "A propósito de la Comunidad de bienes". Rv. CISS Comunicación núm. 58, mayo de 1988, págs. 68 a 73.

⁷⁵⁸ LÓPEZ MARTINEZ, J. : "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág. 71.

⁷⁵⁹ En esta línea el borrador del anteproyecto de LGT de 3 de marzo de 1988, que incorporaba en el párrafo primero de su art. 115 (equivalente al artículo 111 LGT vigente) a los entes sin personalidad jurídica. La dicción de la redacción propuesta era la siguiente: "Toda persona natural o jurídica, pública o privada, así como las entidades mencionadas en el apartado tercero del art. 35, están obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

legislador ha creído que la fórmula genérica del artículo 111 era lo suficientemente amplia y comprensiva de cualquier entidad, pero vemos claramente que a pesar de la amplitud, se refiere únicamente a los entes con personalidad, y pensamos que sería conveniente que se incluyeran en el futuro, de forma clara y específica en este precepto.

B.2.- Natural o jurídica, pública o privada.

Los deberes de información tributaria sobre terceros pueden recaer tanto sobre las personas físicas, empresarios y profesionales individuales, funcionarios, etcétera, como sobre las jurídicas⁷⁶⁰. En ambos casos, tanto si son personas físicas como jurídicas, quedan sujetos al deber con independencia de que realicen sus actividades empresariales o profesionales en el sector público o en el sector privado.

Ahora bien, los criterios de distinción, para determinar con exactitud la existencia de una persona jurídica pública o privada, no encuentran posición unánime en nuestra doctrina iusadministrativista⁷⁶¹, podemos considerar, en general, personas jurídico públicas, a aquellos entes dotados de

Intentando subsanar, de esta forma, el "lapsus" sufrido en la redacción dada por la Ley 10/1.985.

⁷⁶⁰ Entre otros, puede verse, FERRARA, F.: "Teoría de las personas jurídicas". Traducida por OVEJERO y MAURI, E., Ed. Reus, Madrid, 1.929.

⁷⁶¹ En este sentido GARRIDO FALLA, F. señala las diversas posiciones doctrinales y sus limitaciones, analizando el criterio del fin, que atienden a los fines públicos o privados que tales personas realizan; el criterio de la existencia de prerrogativas que pretende que la persona jurídico pública participa de forma, más o menos directa, en la potestad de "imperium" del Estado; el criterio de la creación o de la injerencia estatal; el criterio de la forma, según el cual la naturaleza jurídico pública o privada se adquiere por la forma de corporación o de fundación que la misma tenga; los denominados criterios pluralistas que combinan los anteriores y el criterio de su pertenencia a la organización estatal. En "Tratado de Derecho Administrativo. Parte General". Ed. Tecnos, Vol. I, Madrid, 1987, págs. 322 a 325.

personalidad que estando encuadrados en la organización estatal, autonómica o local, formando parte de la misma en uno u otro sector, realizan funciones que pueden considerarse de utilidad pública, siendo personas jurídicas privadas, aquéllas que no ostentan dichos atributos.

Por otra parte, puede parecer reiterativa la obligación de información establecida en el artículo 112 para las autoridades y organismos públicos; cuando ya el artículo 111 hace referencia a toda clase de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas.

B.3.- Categorías subjetivas específicas.

A pesar de la generalidad de la fórmula analizada, los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, así como el resto de las normas vigentes que establecen o determinan los distintos deberes de información tributaria, realizan diversas especificaciones subjetivas que vamos a estudiar a continuación.

Como ha indicado LÓPEZ MARTINEZ⁷⁶², las razones por las cuales se contemplan estas especificaciones subjetivas vienen motivadas, por un lado, debido a la inclusión en el párrafo segundo del art. 111 LGT de los deberes de información de carácter general - de suministro -, a través de la reforma producida en dicho precepto por la Ley 10/1985, de 26 de abril, dotando, de esta forma, a dichos deberes de la cobertura legal mínima, de que carecían en la anterior regulación. Puede explicarse de esta forma la inclusión en dicho precepto de las letras a) y b) del párrafo primero.

Por otro lado, debemos tener en cuenta para explicar la especificación en diversas referencias subjetivas de la fórmula general a la que nos estamos refiriendo, el hecho de que en

⁷⁶² "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág. 72.

atención a determinados sujetos, a las profesiones realizadas por ellos y a las específicas relaciones que les unen con las personas para las cuales tienen trascendencia los datos facilitados, pueden establecerse distintas limitaciones al deber de información en atención al elemento subjetivo.

A) Empresarios.

El concepto de empresario, viene definido en el artículo 5º. de la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, - junto con el de profesional, sin que se distinga con claridad entre ambos -, remitiendo al de actividad empresarial, por cuanto es empresario cualquier persona o entidad que realice actividades de este tipo, añadiendo, a continuación de forma descriptiva pero no exhaustiva, una serie de supuestos que son considerados como tales a efectos del IVA⁷⁶³.

Se considera que una actividad es empresarial⁷⁶⁴ cuando suponga o implique la ordenación por cuenta propia de factores

⁷⁶³ Destacando que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que realicen deben tener el carácter oneroso ; que las sociedades mercantiles serán consideradas como empresarios, en todo caso ; quienes realicen una o varias entregas de bienes o presten servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo ; los arrendadores de bienes ; la urbanización de terrenos, promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente ; quienes realicen ocasionalmente las entregas de medios de transporte nuevos exentas al ser exportados a otro Estado miembro de la Comunidad Europea. Al respecto, debemos decir, que son numerosísimas las Consultas, tanto vinculantes, como no vinculantes, relativas a si un sujeto determinado tiene la consideración o no de empresario. Sin embargo, para el objetivo de este trabajo, no creemos que sea necesario referirnos a cada una de ellas.

⁷⁶⁴ En el mismo artículo 5º, apartado Dos de la Ley del IVA. En términos prácticamente idénticos, es definida esta actividad en el artículo 40 de la Ley 18/1.991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el artículo 80 de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, reguladora de las

de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular tienen esta consideración las empresas extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, y mineras.

Presumiéndose que se efectúan actividades empresariales en los supuestos del artículo 3 del Código de Comercio⁷⁶⁵, y cuando para su realización se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Los empresarios constituyen, sin duda, uno de los colectivos que sufren una mayor presión fiscal indirecta.

El progresivo incremento de la misma se manifiesta a raíz de la reforma iniciada en 1.977, en el contexto de la cual se aprueban los Impuestos de la Renta de las Personas Físicas y el de Sociedades en la línea de potenciar los regímenes individuales de determinación de bases imponibles, sobretudo el sistema de estimación directa, y junto a él se establece el de estimación objetiva singular (que comporta una presión fiscal indirecta menor), culminando con la supresión de los sistemas de evaluación objetiva global y, por consiguiente, de la

Haciendas Locales, si bien en el artículo 79,2 de la misma, excluye de la consideración de actividades empresariales, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras, que sí eran consideradas como tales en el IVA y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁶⁵ Artículo 3 del Código de Comercio : *“Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciase por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”.*

colaboración social, en la que era esencial, entre otras cosas, la información y los conocimientos que los representantes de los contribuyentes del sector económico que se debía evaluar aportaran a los representantes de la Administración tributaria, para efectuar los estudios económicos.

Van aumentando los deberes de colaboración de carácter individual que se imponen a los empresarios, tanto si son personas físicas como jurídicas, abarcando desde la llevanza obligatoria de contabilidad para los empresarios individuales que tributen en régimen de estimación directa de bases y para las Sociedades ; deberes censales ; registrales ; de facturación ; hasta los deberes de cuantificar y calificar jurídicamente la deuda tributaria y presentar la correspondiente autoliquidación por los impuestos que les afecten o que les sean de aplicación, siendo la nota común a estos deberes, que la información que con ellos obtiene la Administración va referida al propio sujeto pasivo sobre el que recae el deber formal.

Pero junto a éstos, se imponen a los empresarios, una serie de deberes de suministrar información que posean, relativa a terceras personas con los que mantienen relaciones económicas, que constituyen una de las fuentes, tal vez la más importante, de que dispone la Administración tributaria para obtener la información que necesita en la aplicación de los Tributos, para comprobar e investigar a través del cruce de la misma, la veracidad de lo declarado por estos terceros y el exacto cumplimiento de las normas tributarias y en definitiva, para una gestión tributaria eficaz⁷⁶⁶.

Estos terceros, a los que nos referimos, pueden ser tanto los trabajadores por cuenta ajena de la empresa sujeta al deber

⁷⁶⁶ Objetivo primordial señalado en la Exposición de Motivos del derogado Real Decreto 2529/1.986, de 5 de diciembre, relativo a la relación anual de operaciones con terceras personas.

de información, como profesionales cuyos servicios hayan sido contratados por la empresa, u otros empresarios (proveedores o clientes), o particulares (clientes).

Estos deberes de información tributaria sobre terceros que tanta importancia revisten para la Administración por el contenido que se les exige y los sujetos a los que la información va referida, se concretan, por un lado, en las declaraciones periódicas y el resumen anual de las retenciones y pagos a cuenta efectuados en concepto de rendimientos del trabajo personal satisfechos, de los rendimientos del capital cuando el empresario es una entidad bancaria o crediticia, y los rendimientos profesionales abonados, y por otro, en las declaraciones de operaciones con terceras personas.

Sin embargo, a pesar de que como hemos señalado, la información obtenida por la Administración tributaria del sector empresarial reviste una considerable importancia, la Ley General Tributaria no se refiere directamente a los empresarios al especificar algunas de las categorías subjetivas comprendidas a lo largo del extenso artículo 111, tan solo alude en su primer apartado, letra a) a los “retenedores y obligados a ingresar a cuenta”, refiriéndose de esta forma global e indirecta a los empresarios, entre otros sujetos, puesto que ambas figuras no son exclusivamente atribuibles a los mismos, pudiendo predicarse también de los profesionales y de los artistas. Ni, como ha quedado dicho con anterioridad, éstos son los únicos deberes de información sobre terceros que incumben a los empresarios.

Además, se refiere a ellos también indirectamente en la formulación genérica que efectúa el primer apartado del artículo 111 de la Ley General Tributaria en la medida que alude a las relaciones económicas, profesionales y financieras en virtud de las cuales se obtiene la información. Sin perjuicio de que

pensemos que bajo la expresión “relaciones económicas” puedan quedar subsumidas las demás⁷⁶⁷, y que las actividades financieras, bancarias y crediticias, son en definitiva, actividades empresariales⁷⁶⁸, creemos que lo que pretendía el legislador era diferenciar las actividades empresariales, profesionales y financieras, constituyendo así empresarios, profesionales y entidades financieras, los pilares básicos y fundamentales sobre los que recaen, desde el punto de vista subjetivo, los deberes de información tributaria sobre terceros y la mayor presión fiscal indirecta, puesto que son las fuentes más importantes de información con trascendencia tributaria.

Sin embargo, el enunciado genérico al que aludimos podría contener sólo la expresión “relaciones económicas”, comprensiva de las demás, o si se quieren especificar, sería más adecuado y respetuoso con el principio de unicidad decir “relaciones empresariales, profesionales y artísticas”⁷⁶⁹.

Ahora bien, los deberes de información de los profesionales y de los banqueros, revisten unas peculiaridades en cuanto a los límites y al procedimiento de investigación de cuentas bancarias, de ahí que ambos consten de forma específica en el extenso artículo 111⁷⁷⁰, y que los deberes de los empresarios deriven de la fórmula genérica del 111.1 y del

⁷⁶⁷ Como se desprende del concepto de “actividades económicas” de la Regla 3ª. de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por el Real Decreto - legislativo 1175//1.990, de 28 de septiembre : *“Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico”*.

⁷⁶⁸ Agrupación 81 del Real Decreto - legislativo, 1.175 aprobando las Tarifas y la Instrucción del IAE.

⁷⁶⁹ Tal como se establece en la normativa del IAE.

⁷⁷⁰ Como ya hemos dicho anteriormente, son estos límites los que han determinado en mayor medida, la adopción de la actual estructura del artículo 111 integrando en él a determinadas categorías subjetivas específicas. Al respecto, LÓPEZ MARTINEZ, J. : “Los deberes de información tributaria”, op. cit., pág. 72.

111.1.a) en cuanto al deber de presentar declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta. Pudiendo afirmar que a tenor del artículo 111 tantas veces citado, no existe un límite específico aplicable a la información con trascendencia tributaria que de los empresarios se solicite.

Lo cual nos lleva a plantearnos el problema que puede suponer la carencia de una norma tributaria que contenga un límite oponible frente a la Hacienda Pública en la obtención de información, como el contenido en el artículo 9.2 del Real Decreto 1.326/1.987, de 11 de diciembre, que opera en el intercambio de información tributaria entre Estados de la Comunidad Europea, facultando al Ministro de Economía y Hacienda para denegar la solicitud de información de otro Estado miembro cuando facilitarla pudiera conducir a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial⁷⁷¹.

Un límite de este tipo de carácter proteccionista no existe en la Ley General Tributaria ni en las normas reguladoras de los impuestos aplicables a las actividades empresariales, ni en el Reglamento General de la Inspección, por lo cual, debemos concluir que los empresarios deberán facilitar la información aunque con ella puedan quedar al descubierto procesos productivos o secretos comerciales y confiar en el cumplimiento del deber de sigilo que incumbe a los funcionarios y en el carácter reservado de la información, garantías que establece el artículo 113 Ley General Tributaria ampliamente modificado por la Ley 25/95, de 20 de julio.

⁷⁷¹ Medida que se adoptó en cumplimiento de la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, sobre la que volveremos a incidir más adelante.

B) Las personas o entidades que realicen actividades bancarias o crediticias.

Numerosos autores⁷⁷² han tratado este tema, sobretodo a raíz de la derogación del secreto bancario en virtud de la Ley de

⁷⁷² Entre estos autores: AQUILUÉ ORTIZ, J.: "La colaboración social en la gestión tributaria". En Estudios de Derecho Tributario. Vol. II. Ministerio de Hacienda, I.E.F., Madrid, 1.979, págs. 1.173 y ss.; ARSUAGA NAVASQUES, J.J.: "Consideraciones a favor de la investigación tributaria de las cuentas corrientes". Gaceta Fiscal, nº 6, 1.983; "La sentencia del Tribunal Constitucional sobre investigación de las cuentas corrientes". Gaceta Fiscal, nº 19, 1.985; BASANTA DE LA PEÑA, J.: "En torno al secreto bancario". Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 135, 1.978; "La Banca y los deberes de información tributaria". En Estudios sobre tributación bancaria. Civitas, Madrid, 1.985; CAZORLA PRIETO, L.M.: "El secreto bancario". I.E.F., Madrid, 1.978, "Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal." En Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I. I.E.F., Madrid, 1.978, págs. 531 y ss.; CERVERA TORREJON, F.: "La colaboración en la gestión tributaria: La investigación de las cuentas corrientes". En Estudios sobre Tributación Bancaria. Civitas. Madrid, 1.985, "El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Un comentario de urgencia)". En Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I, I.E.F., Madrid, 1.978, págs.559 y ss., "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario". Crónica Tributaria, nº 15, 1.975; CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español". Civitas, núms. 15-16, 1.977; CRUZ AMOROS, M.: "Colaboración de las entidades financieras en la gestión tributaria". Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 137, 1.978; DIAZ-ARIAS, J.M.: "Análisis de la controversia suscitada sobre la investigación de cuentas corrientes: Una opinión a favor del contribuyente". Gaceta Fiscal, nº 6, 1.983; DIEZ MORENO, F.: "La investigación de cuentas bancarias: cuestión de inconstitucionalidad en el impuesto de Transmisiones; Competencia del Estado en materia de Cajas de Ahorro". Presupuesto y Gasto Público, nº 21, 1.984; FALCON TELLA, R.: "El levantamiento del secreto bancario frente a la Administración Tributaria". La Ley, nº 824, 7.12.1983; GARCIA-ROMEU FLETA, J.E.: "Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria". En Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I. I.E.F., Madrid, 1.977, págs. 513 y ss.; LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: "El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias". Crónica Tributaria, nº 24, 1.978; MENENDEZ HERNANDEZ, J.: "El deber de colaboración de los Bancos y el secreto bancario". Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 134, págs. 319 y ss.; OTERO NOVAS, J.M.: "El secreto bancario. Vigencia y

Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, 50/1.977, a la que nos hemos referido en la parte que hemos dedicado a la evolución histórica de los deberes de colaboración, y sobre el que trataremos también en relación a los límites al deber de colaboración.

Ahora nos interesa más abordar el tema desde el punto de vista subjetivo, por el amplísimo catálogo de deberes de información que vienen impuestos a las entidades bancarias y crediticias, hasta el punto que podemos afirmar que es uno de los colectivos con mayor presión fiscal indirecta junto al resto de empresarios y a los profesionales.

La referencia subjetiva de la Ley General Tributaria, tanto del artículo 111.1.b) segundo apartado, como del 111.1.c) y del 111.3 a las Entidades Bancarias y crediticias es muy amplia, y deriva directamente del artículo 41 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, Ley 50/1.977 y de la Orden 14 de enero de 1.978 que la desarrolla.

El artículo 41 de la citada Ley 50/1.977, hacía referencia expresa, entre las entidades de crédito sujetas al deber de colaboración que establecía el artículo 111.1 de la Ley General Tributaria en su redacción de 1.963, a los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dedicasen al tráfico bancario o crediticio. Se trata de

alcance". Rv. Derecho Bancario y bursátil, nº 20, 1.985; PERULLES MORENO, J.M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario". Rv. Impuestos, nº 9, 1.986; PETIT MASSANA, J.: "Jurisprudencia sobre el secreto bancario: notas críticas". Crónica Tributaria, nº 51, 1.984; PIÑEL LOPEZ, E.: "El Tribunal Constitucional y el secreto bancario". Rv. Derecho Bancario y bursátil, nº 17, 1.985; RUIZ GARCÍA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública". Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, 1ª ed., Madrid, 1.988.

una enumeración ejemplificativa y no exhaustiva de las entidades expresamente obligadas⁷⁷³.

La Orden de 14 de enero de 1.978 determinaba el ámbito subjetivo del deber de colaboración tributaria adoptando un criterio de gran amplitud, enumerando, por un lado, las categorías típicas de entidades que desarrollan actividades bancarias y crediticias y añadiendo una cláusula genérica, en cuya virtud quedan sujetas a este deber "cuantas personas, físicas o jurídicas, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, cualquiera que sea su forma de constitución y el régimen jurídico que les sea aplicable".

Quedan, pues, sujetas al deber de colaboración cuantas personas "se dediquen" al tráfico bancario o crediticio. Parece evidente que se exige un carácter de habitualidad en el ejercicio de la actividad⁷⁷⁴. Parece difícil, no sólo en la práctica, sino también en el campo de la justificación jurídica, que se pueda compeler a una persona, que aisladamente efectúa una operación de tráfico crediticio, a cumplir la obligación de colaboración que examinamos, cuando en realidad ésta está pensada para otras situaciones⁷⁷⁵.

Normalmente, estas actividades se desarrollan por personas jurídicas, pero la norma reguladora será aplicable incluso a personas físicas que realicen actividades crediticias⁷⁷⁶, y operaciones de financiación en general, cualquiera que sea su

⁷⁷³ CAZORLA PRIETO, L.M.: "El secreto bancario". Op. cit., págs. 185 y 186.

⁷⁷⁴ PERULLES MORENO, J.M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario". Op. cit., págs. 41 y 42.

⁷⁷⁵ CAZORLA PRIETO, L.M.: "El secreto bancario". Op. cit., pág. 187.

⁷⁷⁶ LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: "El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias". Op. cit., pág. 125.

forma de contratación y el régimen jurídico que les sea aplicable⁷⁷⁷.

Quedan incluidas en el ámbito de la disposición⁷⁷⁸ tanto las entidades privadas como las de carácter público.

Dentro de las primeras se enumeran específicamente:

- Los Bancos y banqueros inscritos como tales en el Registro correspondiente, tanto si se trata de Bancos españoles como de Bancos extranjeros autorizados para operar en nuestro país.

- Las Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito, incluso las fiscalmente protegidas.

- Se incluyen también las Cajas de Ahorro, sea cual fuere su adscripción y dependencia.

Respecto a las entidades de carácter público, quedan sometidas al deber de colaboración:

- Las entidades de Crédito Oficial.

- El Banco de España, en relación a las cuentas de clientes⁷⁷⁹.

- La Caja Postal de Ahorros.

⁷⁷⁷ GARCIA-ROMEU FLETA, J.E.: "Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria". Op. cit., pág. 525.

⁷⁷⁸ Artículo primero de la Orden de 14 de enero de 1.978, desarrollando el artículo 41 de la Ley 50/1.977.

⁷⁷⁹ Esta matización obedece a la voluntad del legislador de excluir del deber de colaboración al Banco de España cuando actúa como "banco de banqueros", por el carácter confidencial de sus relaciones con la Banca privada, reduciendo el deber de información sólo a las cuentas de sus clientes, como afirma BASANTA DE LA PEÑA, J.: "En torno al secreto bancario". Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm.: 135, 1.978. Págs. 772 y 773.

Finalmente, para acabar de precisar los sujetos al deber de colaboración que estudiamos en este apartado debemos mencionar el artículo primero del R.D. Legislativo 1.298/1.986, de 28 de junio, por el que se adaptan las normas legales en materia de establecimientos de crédito al ordenamiento jurídico de la Comunidad Económica Europea, en cuyo párrafo segundo establece una enumeración de los que se consideran establecimientos de crédito:

- a.- Las Entidades oficiales de crédito.
- b.- Los Bancos privados inscritos en el Registro especial del Banco de España.
- c.- Las Cajas de Ahorro inscritas en el Registro especial del Banco de España.
- d.- Las Cooperativas de crédito inscritas en el Registro especial del Banco de España.
- e.- Las Sociedades de crédito hipotecario inscritas en el Registro especial de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía y Hacienda.
- f.- Las Entidades de financiación inscritas en el Registro especial de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía y Hacienda.

C) Profesionales liberales.

El apartado quinto del artículo 111 de la Ley General Tributaria se refiere a *“la obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración de la Hacienda Pública”* y a la prestación de *“servicios profesionales de asesoramiento o defensa”*.

La norma codificadora se refiere a los profesionales liberales después del específico deber de información de

funcionarios y de los profesionales oficiales contemplado en el apartado 4º del artículo 111, que regula conjuntamente, al serles aplicables los mismos límites, salvedad hecha del secreto del protocolo notarial. De ahí la referencia a "*los demás profesionales*" que la Ley 25/95 ha dejado intacta, en lugar de incluir la más apropiada de "profesionales liberales".

Resulta extraordinariamente difícil encontrar un concepto de profesional que resulte válido para todos los tributos, siendo así que las definiciones ofrecidas por la doctrina, la legislación y los fallos jurisprudenciales, son lo suficientemente poco coincidentes como para necesitar de un esfuerzo clarificador a la hora de delimitar conceptualmente dicha referencia subjetiva⁷⁸⁰.

El concepto de profesional, del que se habla en las normas fiscales junto al de empresario sin distinguirlos de forma clara contribuyendo con ello a la dificultad que apuntamos, viene definido, al igual que sucede con éste, en el artículo 5º de la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, considerando como tal las personas o entidades que realicen las actividades profesionales. Por lo tanto, nos remite también al concepto de actividades profesionales, que en el mismo precepto en su apartado Dos, vienen determinadas mediante la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios⁷⁸¹.

⁷⁸⁰ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 80.

⁷⁸¹ En términos prácticamente idénticos se refiere a las actividades profesionales el art. 40 de la Ley 18/1.991, de 6 de junio, del IRPF: "*Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos*

El precepto no es que sea muy ilustrativo, sino mas bien reiterativo, al decir “en particular... el ejercicio de profesiones liberales y artísticas”.

Añadiendo finalmente que también se presumirá el ejercicio en base al artículo 3 del Código de Comercio y cuando se exija contribuir por este concepto en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Respecto a las normas que regulan el Impuesto sobre Actividades Económicas, tanto el artículo 80 de la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales, como la Regla 3ª del Real Decreto legislativo 1175/1.990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, también consideran que una actividad se ejerce con carácter profesional cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios⁷⁸².

humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

⁷⁸² En la regulación de la Licencia Fiscal de actividades profesionales, - que ha sido derogada y sustituida por el actual Impuesto de Actividades Económicas, a través de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales - y en concreto, en la Regla Cuarta de la Instrucción para la Licencia Fiscal de actividades profesionales y de Artistas, aprobada por Real Decreto 830/81, de 27 de marzo, tenían la consideración de actividades profesionales sujetas, aquellas que constituían el ejercicio libre de la profesión. Naturalmente, esta definición no nos aclaraba lo que debíamos entender por actividad profesional.

La Regla Quinta aclaraba algo más la cuestión, al decir que el ejercicio de la profesión se probará por cualquier medio legal, y en particular por:

1. Cualquier declaración formulada por el interesado o sus representantes legales.

2. Reconocimiento por el interesado o representantes legales en actas o en expediente tributario.

Concretando un poco más, MENÉNDEZ MORENO define al profesional como “quién de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere una cualificación intelectual o técnica con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación”⁷⁸³.

En la redacción original de 1.963, del artículo 111 de la Ley General Tributaria, la única referencia contenida en dicho precepto de profesional consistía en excluir a éste del deber de información respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional⁷⁸⁴.

3. Anuncios, muestras, rótulos o cualquier otro procedimiento publicitario.

4. Datos facilitados por toda clase de autoridades, por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración.

5. Informes facilitados por los colegios oficiales, Asociaciones profesionales y demás Instituciones oficialmente reconocidas por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración.

⁷⁸³ MENENDEZ MORENO, A.: "Concepto jurídico tributario de profesional". IEF, Madrid, 1986, págs. 206 y ss, define al profesional atendiendo a las siguientes características:

a) Respecto a la persona que presta el servicio: se considera a la persona física individual como la idónea para el desarrollo de esta actividad, pero puede admitirse pese a las reticencias y las ambigüedades de la legislación y la jurisprudencia que bajo algunas características la desarrollen las personas jurídicas. Una característica constante es la preparación intelectual y técnica adecuada que normalmente estará refrendada por la consiguiente habilitación y titulación; se necesita, además, habitualidad en el ejercicio y finalidad lucrativa.

b) Respecto al objeto del servicio: las operaciones típicas del profesional son las que tiene por objeto el trabajo y no los bienes.

c) Respecto a la forma de prestar el servicio: ha de realizarse de forma independiente, lo que desde el punto de vista laboral se contrapone al concepto jurídico de dependencia, significando ello, en su dimensión económica que la actividad profesional suponga la aportación conjunta del capital y del trabajo, asumiendo las consecuencias jurídicas de su actuación.

⁷⁸⁴ “Precisamente la generalidad con que estaba concebida la excepción fundada en el secreto profesional será el revulsivo para una regulación posterior de signo formalmente contrario”. Según manifiesta MEILAN GIL, J.L.: “El



Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1.972⁷⁸⁵ sugería al legislador seguir la paulatina eliminación del secreto profesional como límite a dichos deberes. Eliminación que se va a producir con el entonces Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, causando una enérgica campaña contra esta disposición por parte de los profesionales liberales, especialmente los Abogados, lo que junto al resultando 10.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1.984, de 26 de noviembre⁷⁸⁶, provoca, que durante la discusión parlamentaria del artículo 111 de la Ley General Tributaria se introduzca a través de la Ley 10/1.985 en el párrafo 5º "in fine", una especialidad al secreto profesional, referida a aquellos profesionales dedicados al "asesoramiento y defensa"⁷⁸⁷, señalando de forma expresa, en contrapartida, que el profesional, como cualquier ciudadano, tiene una doble consideración frente a la Hacienda pública: como sujeto pasivo que ha de hacer frente a sus propias obligaciones y deberes tributarios, y como obligado tributario que tiene el deber de informar sobre aquellos datos derivados de sus relaciones con terceros⁷⁸⁸.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos también se hace eco de esta especialidad del secreto profesional, de los defensores y asesores respecto a los datos confidenciales que hayan tenido conocimiento como consecuencia de la

deber de información de los profesionales a la Administración tributaria". Civitas, R.E.D.F., nº 54, 1.987. Pág. 232.

⁷⁸⁵ Aranzadi de jurisprudencia nº 4.305 de 1.972.

⁷⁸⁶ A este considerando nos referiremos con posterioridad al estudiar el secreto profesional como límite al deber de información.

⁷⁸⁷ MANTERO SAENZ, A: Rv. Carta T. nº 6 de 1 de julio de 1.985, pág. 107 y GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., págs. 286 y 287.

⁷⁸⁸ MEILAN GIL, J.L.: "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria". Op. cit., págs. 236 y 237.

prestación de sus servicios profesionales, en el artículo 37.5.e) al establecer:

“el deber de los defensores y asesores de guardar secreto de aquellos datos confidenciales de los que hayan tenido conocimiento como consecuencia de la prestación de sus servicios profesionales, así como el deber de los Abogados y Procuradores de observar lo dispuesto en los artículos 437 y 438 de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁷⁸⁹. Tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera. No serán, en particular, confidenciales los datos relativos a las relaciones patrimoniales recíprocas entre cliente y asesor”.

La definición que hace el art. 37.5.e) del RGIT de las personas que prestan servicios profesionales de asesoramiento o defensa resulta tan amplia que se hace difícil precisar exactamente a qué tipo de profesionales se está haciendo referencia⁷⁹⁰.

⁷⁸⁹ Los artículos 437 y 438 de la Ley Orgánica 6/1.985, de 1 de julio del Poder Judicial, establecen:

Art. 437.- 1. *En su actuación ante los Juzgados y Tribunales, los Abogados son libres e independientes, se sujetarán al principio de buena fe, gozarán de los derechos inherentes a la dignidad de su función y serán amparados por aquéllos en su libertad de expresión y defensa.*

2. *Los Abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos.*

Art. 438.- 1. *Corresponde exclusivamente a los Procuradores la representación de las partes en todo tipo de procesos, salvo cuando la ley autorice otra cosa.*

2. *Será aplicable a los Procuradores lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo anterior”.*

⁷⁹⁰ GUIO MONTERO: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit. 3ª ed., pág. 281 señala al respecto que "los redactores del

El deber de guardar el secreto profesional ha sido también reclamado para los auditores⁷⁹¹. Este tema del secreto profesional de los Auditores de Cuentas debe replantearse a la vista de la Ley de Auditoría. Al respecto, SANTIAGO ILUNDAIN⁷⁹² ha mantenido que la publicación de la Ley de Auditoría ha modificado el apartado 5 del artículo 111 LGT, así como el artículo 37.5 del RGIT, en el sentido de incluir a los auditores junto con los abogados y procuradores entre las profesiones privadas dispensadas de la obligación de suministrar datos con trascendencia fiscal conocidos en el ejercicio de su profesión.

El secreto profesional de los médicos⁷⁹³ ante la Inspección de Hacienda se ha invocado para no facilitar datos acerca de las intervenciones practicadas y, lógicamente, los honorarios percibidos. Para ARIAS VELASCO, apenas merece ser tomada en serio la invocación del secreto médico para oponerse al examen circunstanciado de minutas profesionales y registro de éstas⁷⁹⁴. GUÍO MONTERO entiende que esta afirmación es muy fuerte y debe matizarse concediendo un determinado secreto a la profesión médica.

La situación de los médicos ha sido aclarada por la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1.989 en donde se declara no ser ajustado a Derecho el artículo 3.1 letra

Reglamento se han limitado a tirar la piedra y a esconder la mano. La definición que da de asesor es tan amplia que cabe cualquier actividad a la que se quiera incluir, y tan ambigua que permite la exclusión de quien no convenga."

⁷⁹¹ En este sentido se pronuncia ARRAEZ GARCIA, A.: "El secreto profesional del auditor frente al fisco". Gaceta Fiscal, n° 17, pág. 93 y ss.

⁷⁹² ILUNDAIN, S.: En la obra colectiva "Reforma de la Legislación Mercantil", págs. 31 y ss.

⁷⁹³ Seguimos las consideraciones que hace GUIO MONTERO en "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit. pág. 278.

⁷⁹⁴ ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos Tributarios" op. cit. pág. 258.

C del Real Decreto 2.402/85 (Decreto de facturas) únicamente en cuanto el mismo impone, a los profesionales médicos, el deber de que, en las facturas y sus copias que han de expedir y entregar; así como en las matrices que han de conservar en relación con sus propias actividades médicas, se contenga la descripción de la asistencia médica prestada que ha de efectuar como contraprestación de sus derechos u honorarios.

En el pasado también se alegó para los comerciantes la existencia de un secreto profesional para amparar su negativa a facilitar los datos solicitados en la relación de clientes y proveedores⁷⁹⁵. El Tribunal Supremo resolvió la cuestión en la sentencia de 7 de marzo de 1.972, en donde concluyó que el pedir relación de proveedores y clientes ni es investigación sobre la llevanza de los libros de contabilidad, ni es reconocimiento general de los mismos, ni mandato sobre la exhibición de los libros y documentos oficiales, extremos en que se concreta la protección legal de los comerciantes.

También se han planteado problemas en la profesión de detectives privados relativos al secreto profesional, pero creemos más oportuno referirnos a ellos al estudiar el secreto profesional como límite al deber de información⁷⁹⁶.

⁷⁹⁵ GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit. pág. 279. Y ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos Tributarios", op. cit. págs. 257 y 258, afirma que "el supuesto secreto profesional de los comerciantes, que se basaría en los artículos 45 y 47 del Código de Comercio, se ha invocado en alguna ocasión como obstáculo al cumplimiento de la obligación de presentar las relaciones anuales de clientes y proveedores, pero la Sentencia del TS de 7 de marzo de 1.972 desestimó tal pretensión".

⁷⁹⁶ Ver FERNANDEZ CUEVAS, A.: "El deber de secreto profesional y la denuncia en materia tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 4ª), de 27 de enero de 1.982." Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XXXIII. n° 165, 1.983. Edersa, Madrid. Págs. 657 y ss.

En cuanto a periodistas y profesionales de la información en general, el Reglamento General de Inspección introduce la referencia al secreto profesional de los mismos, en el art. 37, f) de acuerdo con el artículo 20 de la Constitución⁷⁹⁷.

D) Sociedad General de Autores, Colegios Profesionales y demás Entidades.

El apartado b) del artículo 111.1 de la Ley General Tributaria, introducido por la Ley 10/1.985, de 26 de abril, se ha mantenido en los mismos términos tras la reforma operada en virtud de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, atribuyendo, como categoría específica de colaboradores a prestar información de terceros con trascendencia tributaria, a las Sociedades, Asociaciones, Colegios profesionales u otras Entidades que realicen el cobro por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, el deber de tomar nota de estos rendimientos y de ponerlos en conocimiento de la Administración Tributaria.

Idéntico deber incumbe a aquellas personas o Entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

⁷⁹⁷ GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit. pág. 281; DE CARRERAS SERRA, LL.: "Régimen jurídico de la información. Periodistas y medios de comunicación." Ariel Derecho, Barcelona, 1.996, págs. 172 y ss.

Dentro de este apartado, de contenido amplísimo⁷⁹⁸, el legislador ha querido encuadrar a todas aquellas entidades que sin ostentar la condición de retenedor median en el pago de honorarios o de rendimientos derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor.

En el primer párrafo de este apartado se encuentran de modo preferente aquellos Colegios profesionales que imponen a los usuarios de los servicios de sus colegiados la necesidad de pagar sus honorarios antes de comenzar la prestación del servicio. Caso del Colegio de Arquitectos y en general, de todas las profesiones técnicas colegiadas. También es el caso de la Sociedad General de Autores de España.

Respecto a los Colegios Profesionales⁷⁹⁹, en el artículo 112, la Ley General Tributaria vuelve a incidir en su deber de colaboración con la Administración tributaria pero no sólo en relación al deber de información sobre terceros, sino como sujetos que además deberán prestarle "*apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones*" y participar en la gestión o exacción de los tributos "*mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las Leyes o normas reglamentarias vigentes*".

Pero no radica aquí la auténtica innovación que incorporó al precepto la Ley 10/1985, ya que estos Organismos y otros semejantes, ya facilitaban a la Administración Tributaria estos

⁷⁹⁸ GUIJO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., págs. 249 y 250

⁷⁹⁹ Que son una de las instituciones con mayor tradición en las tareas de colaborar en la gestión de los tributos con la Administración tributaria, puesto que prácticamente desde su origen, entre otras funciones, atienden al cumplimiento de deberes tributarios que ordenaban constituirlos para poder proceder a efectuar los antiguos repartimientos, como hemos explicado en la segunda parte de este trabajo.

datos⁸⁰⁰. La verdadera innovación se realiza al obligar al legislador a aquellas entidades, incluidas las bancarias a las que ya nos hemos referido anteriormente, que legal, estatutaria o habitualmente se dediquen a gestionar el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales. De esta manera el legislador garantiza el conocimiento de unos datos que hasta ahora eran de muy difícil control.

Son ejemplos de estas entidades, las Sociedades de inversión mobiliaria, las Instituciones de Inversión Colectiva, o las Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva, entre otras, reguladas por la Ley 46/1984, de 26 de diciembre y por el Real Decreto 1.393/1.990, de 2 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento.

E) Profesionales Oficiales.

Continuando con el estudio de los sujetos obligados a colaborar con la Hacienda Pública a proporcionar información con trascendencia tributaria en relación con terceros, otra de las categorías subjetivas a las que se refiere de forma expresa el artículo 111 de la Ley General Tributaria son "*los profesionales oficiales*". Así lo establece el apartado 4 del citado artículo 111⁸⁰¹.

Esta referencia subjetiva también es realmente muy amplia, al incluir a los sujetos que ejercen la función de

⁸⁰⁰ En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 5/1.983, de 29 de junio; del artículo 33 de la Ley 9/1.983, de 13 de julio; de la Disposición Adicional primera de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo y del artículo 23 del Real Decreto 2.027/1.985, de 23 de octubre que la desarrolló.

⁸⁰¹ Que fue introducido por la Ley 10/85 y que no ha sido modificado por la Ley 25/95, ambas reformativas de la Ley General Tributaria.

fedatarios públicos y reciben retribución como consecuencia de la aplicación de un arancel, y gozan de una mayor libertad en cuanto a la organización de su trabajo estando más alejados de la idea común de funcionarios. Siendo los cuerpos más característicos de esta segunda clase que la Ley General Tributaria denomina "*profesionales oficiales*": los Corredores Colegiados de Comercio, Notarios y Registradores de la Propiedad⁸⁰².

Podríamos haber abordado el estudio de este segundo grupo de sujetos, es decir los profesionales oficiales en el apartado que hemos destinado a los "profesionales liberales", englobándolos a todos en la categoría genérica de "profesionales" y, posteriormente, podríamos distinguir dentro de ésta entre los profesionales liberales, los que perciben un arancel, los que se dediquen al asesoramiento y defensa; por ser todos ellos sujetos que ostentan una doble condición ante la Administración tributaria: de un lado, son sujetos pasivos de una relación tributaria, como cualquier ciudadano; y de otro, son titulares de relaciones con terceros, desde el punto de vista de la Hacienda, que son sus clientes, que conllevan una nota de confianza, por lo que se refiere al contenido y continuidad de las mismas⁸⁰³.

Prescindiendo de consideraciones nada pacíficas acerca de si son o no funcionarios públicos, puesto que las mismas extralimitan nuestro objeto, creemos que conviene efectuar su estudio separándolos de los profesionales liberales, siguiendo el tenor del artículo 111 de la Ley General Tributaria, por las

⁸⁰² GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., pág. 270.

⁸⁰³ Siguiendo el esquema citado son explicados los deberes de información tributaria de los profesionales por LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información Tributaria". Op. cit., págs.79 a 82. Ver también MEILAN GIL, J.L.: "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria". Op. cit., págs. 236 y ss.

peculiaridades de las distintas actividades que subyacen bajo cada categoría de profesionales, es decir, por la función pública que tienen encomendada Corredores de Comercio, Notarios, Registradores, etc., y por la consideración de fedatarios públicos de los mismos, y sin duda, por los diferentes límites que les son aplicables, puesto que a parte del límite exclusivo de los notarios del secreto del protocolo notarial, frente a la Hacienda Pública, pueden oponer el secreto de la correspondencia, y el secreto de los datos que se les haya suministrado con una finalidad exclusivamente estadística.

Pensamos, por lo tanto, que la Ley General Tributaria, si los regula junto a los funcionarios públicos, es atendiendo a la coincidencia de límites que les son aplicables, sólo por esta razón. Pero preferimos efectuar de forma separada el estudio de estos sujetos.

Tras la modificación efectuada por la Ley 10/85, por primera vez en la Ley General Tributaria se contempla el deber de información de los profesionales oficiales, regulándolos en el apartado 4 del artículo 111 y no reconociéndoles la existencia del secreto profesional, salvo el secreto del protocolo notarial al que nos referiremos más adelante⁸⁰⁴.

El concepto de profesiones oficiales, nos lo ofrece la propia Ley General Tributaria, en su artículo 80.4 párrafo segundo, relativo a las sanciones por infracciones tributarias, estableciendo que son "*las desempeñadas por Registradores de la Propiedad, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio, y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban*

⁸⁰⁴ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información Tributaria". Op. cit., pág.80.

directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales o Corporaciones de Derecho Público”⁸⁰⁵.

Debemos destacar la enorme amplitud, además, de la obligación a que quedan sometidos, ya que el artículo 111.4 LGT dice “*toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan*”. La interpretación correcta de este precepto debe hacerse añadiendo a la dicción legal la limitación siguiente: “por razón de su función o cargo”. No está dicho así y pudiera darse el absurdo de pretenderse por parte de algún funcionario inspector celoso de su obligación que la información solicitada a un funcionario se extendiese a todo lo que conozca con trascendencia tributaria, que en algunos casos será mucho más de lo que llegue a su conocimiento en esta materia mediante oficio o cargo⁸⁰⁶.

E.1.- Sociedades y Agencias de Valores y Corredores de Comercio.

Las Sociedades y Agencias de valores han asumido, en virtud del artículo 109 de la Ley 24/1.988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de valores, las funciones y los deberes de información que tenían los Agentes de Cambio y Bolsa en la

⁸⁰⁵ La redacción que hemos transcrito es fruto de la reforma operada en este artículo en virtud de la Ley 25/95, de 20 de julio, que ha efectuado modificaciones para actualizar el precepto a la realidad actual; así, en relación a la redacción anterior, ha eliminado la referencia a los Agentes de Cambio y Bolsa, puesto que fueron suprimidos (sus funciones, así como sus deberes de información tributaria de terceros, fueron asumidas por las sociedades y Agencias de Valores a tenor del artículo 109 de la Ley de 28 de julio de 1.988 sobre el Mercado de Valores) y ha mejorado la redacción en relación con las entidades locales, puesto que antes decía: “Provincias y Municipios”. En este sentido ver BANACLOCHE, J.: “La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico”. La Ley - Actualidad, Madrid, 1.995, pág. 49.

⁸⁰⁶ GUIO MONTERO, F.: “El contribuyente ante la Inspección de Hacienda”. Op. cit., 3ª ed., págs. 269 y 270.

emisión, suscripción y transmisión de valores mobiliarios y cualquier otro título valor o efectos de comercio.

Los Agentes de Cambio y Bolsa, conservando su denominación, pasaron a integrarse en el Cuerpo de Corredores de Comercio Colegiados, considerándose como Agentes Mediadores Oficiales, y quedando sujetos a cuantas normas fuesen aplicables a éstos, en virtud de la Disposición Adicional Segunda, de la Ley del Mercado de Valores.

Los deberes de información de estos Agentes mediadores, o fedatarios públicos, es decir, tanto de los Agentes de Cambio y Bolsa, como de los Corredores de Comercio, de las Juntas Sindicales de las Bolsas Oficiales de Comercio, y Notarios estaban contenidos en diversas normas, entre las que podemos citar el artículo 26 del Real Decreto - Ley 24/1.982, de 29 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en materia tributaria y financiera. Que estableció la obligación de comunicar a la Administración Tributaria las operaciones en que interviniesen en la emisión, suscripción y transmisión de valores mobiliarios y cualquier otro título valor o efectos de comercio. Estando, además obligados a presentar sus libros y registros a la Inspección Financiera y Tributaria, si ésta así lo requería, sin que pudieran invocar la excepción del secreto profesional, ni la excepción de que por Ley estaban exceptuadas de investigación tributaria.

Esta norma se corrigió⁸⁰⁷ por lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley 5/1.983, de 29 de junio, en donde quedó limitada a los valores mobiliarios, siendo preciso el requerimiento expreso por parte de la Administración y con autorización del Director General o del Delegado de Hacienda competente para que se facilitaran datos, por parte de estos fedatarios, con

⁸⁰⁷ GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., pág. 271

relación a las operaciones o contratos sobre cualesquiera títulos, valores o efectos de comercio en que hubiesen actuado como fedatarios públicos o intermediarios.

La confusión en esta materia aumenta con el artículo 36 de la Ley 9/1.983, de 13 de julio, de Presupuestos para 1.983, donde se reproduce prácticamente el artículo 27 de la Ley 5/1.983, de 29 de junio, pero al tratar la misma materia se habla, sin embargo, de una obligación de comunicar tales operaciones a requerimiento de la Administración Tributaria⁸⁰⁸.

Estas obligaciones también se contemplaban en el derogado artículo 1.3 de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, con lo que se ve claramente la intención del legislador de ampliar el número de personas obligadas a facilitar datos con relevancia tributaria, recayendo la obligación de colaboración con la Administración Tributaria tanto sobre Entidades Oficiales de Crédito, Bancos o Cajas de Ahorros, Cooperativas de Crédito, como en las Sociedades Mediadoras en el Mercado del Dinero, y en las Empresas inscritas en los Registros Especiales de Entidades Financieras dependientes del Ministerio de Hacienda.

La colaboración de estos sujetos se concreta a través de la obligación de practicar retenciones en cada una de las transmisiones de activos financieros, a través de un porcentaje sobre los rendimientos efectivamente obtenidos, y un ingreso a cuenta sobre las retribuciones en especie, permitiendo efectuar el debido control sobre los mismos⁸⁰⁹.

⁸⁰⁸ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos Tributarios". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. 1.984. pág. 267.

⁸⁰⁹ Artículos 2 a 7 de la Ley de Activos Financieros.

Es importante señalar que, además de la colaboración con la Administración Tributaria a través de la obligación de retener, se establece en el artículo 8, párrafo 2, de la Ley de Activos Financieros un precepto que, con carácter general, prevé que aún en los casos en que los rendimientos mobiliarios no están sujetos a retención sí están sometidos al cumplimiento de las obligaciones de información, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan⁸¹⁰.

Asimismo, en la Ley de Activos Financieros, se articula una obligación de presentar, por parte de las personas obligadas a efectuar retenciones o ingresos a cuenta, una relación de los perceptores, ajustada al modelo oficial⁸¹¹, se trata de una obligación de información por suministro, utilizando la terminología de MANTERO SÁENZ, ya tan extendida en la doctrina tributaria.

Finalmente, la Disposición Adicional Primera de la Ley de Activos Financieros, que comentamos, se refiere a los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción y transmisión de valores mobiliarios, para imponerles la obligación de comunicar tales operaciones a la Administración Tributaria a través de la presentación de la relación nominal de compradores y vendedores, en la que deberá constar, además, la clase y número de títulos transmitidos, precios de compra o venta y nombre, razón social, documento nacional de identidad o Código de Identificación Fiscal, fecha de transmisión y domicilio del adquirente y

⁸¹⁰ Veremos más adelante cómo se ha materializado esta obligación de información a través del Real Decreto 2027/1.985, de 23 de octubre, que desarrolla la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros. Posteriormente deberemos estudiar si los preceptos de la Ley y Reglamento de Activos Financieros, que estudiamos, han sido alcanzados por las profundas modificaciones introducidas a través de la legislación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸¹¹ Artículo 9 de la Ley de Activos Financieros.

vendedor, en los plazos y modelo que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.

El segundo párrafo del número 1 y el número 2, ambos de la Disposición Adicional Primera, coinciden en su redacción con el art. 36.1 de la Ley 9/1.983, de 13 de julio, que reproducía el artículo 27 de la Ley 5/1983, de 29 de junio.

Pero en el art. 36, la información se obtiene por requerimiento, tanto si los sujetos son Agentes de Cambio y Bolsa, Corredores Colegiados de Comercio, Notarios como si se trata de Instituciones de Crédito y Ahorro, Sociedades Mediadoras en el Mercado de Dinero, las Sociedades Instrumentales de Agentes Mediadores Colegiados o los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de valores mobiliarios.

En cambio, la Ley de Activos Financieros distingue atendiendo al tipo de información a proporcionar. Si se trata de información que recae sobre emisión, suscripción y transmisión de valores mobiliarios y cualesquiera efectos públicos, tanto los fedatarios públicos o profesionales oficiales - en terminología de la Ley General Tributaria - como las Entidades Bancarias o crediticias estarán obligados a colaborar proporcionando información por suministro, a través de la presentación de la relación nominal de compradores y vendedores y demás datos a los que se refiere el número 1 de la Disposición Adicional Primera, y mediante presentación del modelo oficial de declaración de retenciones practicadas, mientras que si la información recae sobre movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamo y crédito y demás operaciones activas o pasivas, las Instituciones bancarias

y crediticias deberán proporcionarlos en virtud de un requerimiento previo de la Administración⁸¹².

Por lo demás, ambas normas coinciden en que los datos obtenidos por la Administración sólo podrán utilizarse para fines tributarios y, en su caso, para la denuncia de hechos constitutivos de delitos públicos. Quedando obligados, tanto las autoridades como los funcionarios que conozcan estos datos, a guardar el más estricto sigilo, reproduciendo el tenor literal del apartado 6 del artículo 111 de la Ley General Tributaria, de cuyo estudio nos ocuparemos más adelante en este trabajo.

El Reglamento que desarrolla la Ley de Activos Financieros, aprobado por Real Decreto 2027/1.985, de 23 de octubre, distingue las obligaciones de información⁸¹³ :

1) Para las personas y entidades que tienen obligación de efectuar retenciones con motivo del abono de retribuciones o rendimientos del capital mobiliario, dedicándoles el artículo 22.

2) Para los que no tienen obligación de retener, pero intervienen en operaciones de transmisión de valores, así el artículo 23 determina que son sujetos obligados a suministrar información:

"a) Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción o transmisión de valores mobiliarios y cualesquiera otros títulos valores o efectos públicos.

b) Las instituciones de crédito y ahorros, las Sociedades mediadoras en el mercado del dinero, las Sociedades Instrumentales de Agentes Mediadores Colegiados, los demás

⁸¹² En concordancia con el artículo 111.3 de la Ley General Tributaria.

⁸¹³ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". 3a. ed. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.987. págs. 374 a 376.

intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de títulos valores o efectos públicos."

La Ley 18/1.991, del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha introducido como novedad, en su Disposición Adicional Decimotercera.5: *"A partir de 1 de enero de 1.992, las nuevas emisiones de Pagarés del Tesoro estarán sometidas a las obligaciones ordinarias de colaboración con la Hacienda Pública. Las emisiones de Pagarés del Tesoro que estén en circulación a 31 de diciembre de 1.991 conservarán, hasta su completa amortización el régimen especial establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 14/85 de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros"*.

Hasta la fecha citada, los fedatarios públicos no tenían la obligación de informar a la Hacienda Pública a cerca de la emisión, suscripción o transmisión de Pagarés del Tesoro, y los regulados por el artículo 4 de la Ley de Activos Financieros. Con esta novedad de la LIRPF, el legislador pretende, una vez más, que no queden al margen de los sistemas de control existentes en el sistema tributario importantes rendimientos mobiliarios.

Esta misma Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas citada derogó a través de su Disposición Adicional Decimotercera. Seis, los artículos 4, 5 y 6 de la Ley de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, y sus artículos 1, 2, 3, 7, 8, y 9 y la Disposición Adicional Tercera, han sido derogados por la Disposición Derogatoria Única de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

E.2.- Notarios.

En la STS de 2 de noviembre de 1.972⁸¹⁴ se analizan las obligaciones de los Notarios ante la Administración tributaria:

“Los Notarios, como sujetos pasivos del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y como profesionales que ejercen una función pública eminente, están sometidos a obligaciones fiscales indirectas o accesorias, de doble significación; de una parte, tienen que formular declaraciones relativas a los hechos imposables que personalmente les afecten, y consentir que la Administración compruebe su veracidad, y de otra, deben facilitar aquellos datos de que tengan conocimiento por razón de su función, y que la Administración necesite y les pida en relación con la obligación fiscal principal de otras personas”.

De esa doble situación derivan una serie de obligaciones con identidad de titular, pero con variedad en cuanto a la relación de cuyo contenido forman parte. La misma sentencia enumera, sin adjudicarlas distributivamente, “las tres obligaciones fiscales de declarar, aportar comprobaciones y colaborar con la Hacienda Pública”⁸¹⁵.

La citada sentencia resolvió un recurso planteado por la Junta de Decanos de los Colegios Notariales contra la Resolución de la Dirección General de Impuestos de 19 de enero de 1.972, por la que se regulaban las obligaciones formales que debían exigirse a los Notarios en relación con el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

⁸¹⁴ Aranzadi ref. 4.305.

⁸¹⁵ En este sentido, MEILAN GIL, J.L.: "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria". Op. cit., pág. 237.

El problema radicaba en el obstáculo que supone el secreto del protocolo notarial, como límite para las obligaciones de información tributaria de terceros por parte de los Notarios.

En la misma se señala que “habrá que contrastar las obligaciones fiscales indirectas de los Notarios con el secreto del protocolo para ver en qué medida resulta afectada cada una de ellas, y así a la obligación de soportar comprobaciones le alcanza de lleno el secreto de protocolo, de tal suerte que nunca los funcionarios de Hacienda podrán comprobar sobre el protocolo mismo..., pero si no es posible comprobar sobre el protocolo y el derecho a la comprobación administrativa no puede ser desconocido, necesariamente habrá de acudir a las personas de los clientes, datos con los cuales no se quebranta, por regla general, el secreto del protocolo..., pero todo ello en los supuestos normales, porque hay casos en los que por su naturaleza más reservada, como los testamentos y los reconocimientos de hijos en que el secreto del protocolo se acentúa, incluso para el mismo Notario, a tenor de los artículos 34 y 35 de su Ley Orgánica, y en tales casos la Administración fiscal debe darse por satisfecha con saber el número de actos otorgados, pero sin que pueda pretender que se le facilite la naturaleza específica de cada acto reservado, ni quién fue la persona que lo otorgó”.

Las situaciones que resuelve esta sentencia se han venido manteniendo hasta el momento presente, actuando la Inspección sobre el cliente del Notario, al objeto de comprobar los ingresos del mismo⁸¹⁶.

⁸¹⁶ En este sentido REVUELTA, F: “Secreto profesional e Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal: el protocolo notarial”. *Crónica Tributaria*, nº 5, 1.972 y GUIO MONTERO, F.: “El contribuyente ante la Inspección de Hacienda”. *Op. cit.*, 3a.ed., págs. 271 y 272.

Estudiaremos el secreto del protocolo notarial en el apartado relativo a los límites al deber de información.

Además de la referencia de la Ley General Tributaria, las obligaciones de colaboración de los Notarios facilitando información sobre terceros, se hallan contenidas en preceptos dispersos de nuestro ordenamiento jurídico.

A continuación vamos a recoger las más significativas⁸¹⁷.

En el artículo 33 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades, y en el artículo 271 del Reglamento del mismo, se configuraba la obligación de comunicar mensualmente los datos relativos a escrituras y demás documentos que autorizasen, constituyendo, modificando

⁸¹⁷ Aunque debemos señalar que los deberes de información de los Notarios tienen una larga tradición histórica, puesto que por ejemplo, la obligación de los Notarios de comunicar a la Hacienda los datos relativos a aquellos contratos e instrumentos públicos relativos a fincas que no estén inscritas en el Registro Fiscal de edificios y solares, se remonta a los artículos 44 al 47 del Real Decreto de 24 de enero de 1.894, aunque ha caído en desuso.

Otros fueron introducidos en la Reforma de 1.977, así "*Los Notarios que autoricen cualquier transmisión onerosa de acciones o participaciones sociales recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, que tenga lugar dentro del año siguiente a la fecha de la aportación, vendrán obligados a comunicar a la Oficina Liquidadora competente las circunstancias esenciales de cada transmisión, para que ella inicie, en defecto de presentación voluntaria por el sujeto pasivo, las actuaciones correspondientes*". Como disponía la norma 5ª., en relación con el artículo 1º. de la Orden 1.331, de 14 de enero de 1.978.

Los Notarios que autoricen cualquier transmisión onerosa de acciones o participaciones sociales que pudieran quedar incluidas en el número 2 del artículo 40 de la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, venían obligados a comunicar a la Oficina Liquidadora competente las circunstancias esenciales de cada transmisión para que aquélla iniciase, en defecto de presentación voluntaria por el sujeto pasivo, las actuaciones correspondientes. Según señalaba la norma 5ª en relación con el artículo 2º de la Orden 1.331 de 14 de enero de 1.978, en desarrollo del artículo 40 de la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

o ampliando sociedades mercantiles, civiles o de cualquier clase que, principal o secundariamente, pretendiesen obtener algún lucro para ellas o sus asociados. Derogada esta Ley, y sustituida por la 43/1.995, de 27 de diciembre reguladora del mismo Impuesto, este deber se ha especificado en el artículo 138.2 concretándose en remitir también con carácter mensual, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, una relación de las escrituras y demás documentos que autoricen la constitución, modificación, transformación o extinción de toda clase de entidades.

Las obligaciones de colaboración de los Notarios estaban, también, contempladas en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁸¹⁸. Actualmente, el mismo deber está integrado en el artículo 52, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre, y en el artículo 114.2 de su Reglamento, aprobado por RD 828/1.995, de 29 de mayo⁸¹⁹.

El artículo 32.3 de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece la obligación de los Notarios de facilitar los datos que les

⁸¹⁸ Aprobado por Real Decreto 3.494/1.981, de 29 de diciembre, cuyo apartado segundo establecía: “2. Los Notarios están obligados a remitir a las Oficinas Liquidadoras del Impuesto del lugar de su residencia, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás exceptuados de la presentación, conforme a este Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del Impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas”.

⁸¹⁹ Señalándose en ambas disposiciones que: “Lo prevenido en este artículo se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria”.

reclamen (a través de requerimiento) los Organismos de la Administración Tributaria⁸²⁰ acerca de los actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones, y a expedir gratuitamente en el plazo de quince días las correspondientes copias que aquéllos les pidan de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo, salvo cuando se trate de los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1.862 y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

Asimismo, estarán obligados a remitir, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del impuesto. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

Idéntico contenido presenta el artículo 91.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado en virtud del Real Decreto 1.629/1.991, de 8 de noviembre.

E.3.- Registradores Oficiales.

A parte de la referencia genérica del artículo 111.4 de la Ley General Tributaria, en nuestro ordenamiento aparecen diversas disposiciones que contienen obligaciones concretas de

⁸²⁰ Al tratarse, el de Sucesiones y Donaciones, de un impuesto cedido, la referencia se entiende hecha a las correspondientes oficinas de la Comunidad Autónoma.

colaboración proporcionando información de terceros con trascendencia tributaria, que recaen sobre los Registradores.

Así, el artículo 138 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece en su primer apartado, que los titulares de los Registros Públicos remitirán mensualmente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, una relación de las entidades cuya constitución, establecimiento, modificación o extinción hayan inscrito durante el mes anterior.

Este deber ya constaba para los encargados de los Registros Mercantiles en el artículo 33 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, y en el artículo 279 de su Reglamento. La Orden de 11 de diciembre de 1.979 estableció el modelo correspondiente para el cumplimiento del precepto.

Los encargados del Registro Civil remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción⁸²¹, dentro de la primera quincena de cada mes, relación nominal de los fallecidos en el mes anterior y de su domicilio. Así lo establece el artículo 32.2 de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 91.2 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1.629/1.991, de 8 de noviembre.

F) Funcionarios.

Referente a los funcionarios propiamente dichos, a parte de la obligación genérica de colaborar para facilitar datos con trascendencia tributaria relativos a terceros contenida en el

⁸²¹ Al tratarse de un impuesto cedido, se remitirá la información sobre los fallecidos a la correspondiente oficina de la Comunidad Autónoma.

artículo 111.4 de la Ley General Tributaria, no existe una obligación específica de información a la Hacienda Pública.

No obstante, la norma del 111.4 LGT es lo suficientemente amplia, abarcando no sólo a todos los funcionarios, tanto de la Administración central, como autonómica y local, sino también, toda clase de datos con trascendencia tributaria. No dice el legislador el modo y manera de llevar a cabo esta obligación, aunque lo lógico es pensar que, salvo aquellos casos ya existentes en la actualidad que tienen establecido un sistema de comunicaciones, lo normal es que la información se facilite a instancias de la Inspección y mediante un requerimiento⁸²².

G) Autoridades.

El vigente artículo 112 de la Ley General Tributaria modificado por la Ley 25/1.995, de 20 de julio establece:

“1. Las Autoridades, cualesquiera que sea su naturaleza, los Jefes o Encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás Entes Públicos Territoriales, los Organismos autónomos y Sociedades estatales; las Cámaras y Corporaciones, Colegios y Asociaciones profesionales; las Mutualidades de Previsión Social; las demás Entidades Públicas, incluidas las Gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus

⁸²² GUIO MONTERO, F: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., págs. 272 y 273.

Agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones”.

(...)

“2. A las mismas obligaciones quedan sujetos los Partidos Políticos, Sindicatos y las Asociaciones Empresariales.

3. Los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a la Administración, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales.”

Lo primero que debemos destacar del nuevo artículo 112 es que se nos presenta como fiel sucesor del anterior⁸²³, pero incluyendo las modificaciones necesarias para adecuar la terminología a la realidad actual, por ejemplo, sustituyéndose la expresión “Mutualidades y Montepíos, incluidos los laborales”, por la de “Mutualidades de Previsión Social”, la referencia a la “Administración tributaria”, en sustitución de “Administración de la Hacienda Pública”, y la referencia a las “leyes o normas

⁸²³ GUIO MONTERO, F.: “El contribuyente ante la Inspección de Hacienda”. op. cit., 3ª ed., pág. 282, refiriéndose a la redacción que del mismo dio la Ley 10/85, que, SANCHEZ SERRANO: “Comentarios a las Leyes Financieras Tributarias”. T. II, A., op. cit. pág. 216, justificaba era necesaria aquélla adaptación de la regulación a “la nueva estructura del Estado y a los cambios institucionales producidos durante los últimos años”, salvando la distancia de 22 años que separan ambos textos y las transformaciones políticas profundas operadas en nuestro país durante este período temporal. La redacción original de este precepto fue la siguiente :

“Los jefes o encargados de Oficinas civiles y militares del Estado, Provincia y Municipio, Entidades estatales autónomas y Organismos sindicales, Cámaras y Corporaciones, Colegios y Asociaciones profesionales, Mutualidades, Montepíos y Entidades de carácter público y quienes ejerzan función pública, quedan obligados a participar en la gestión o exacción de los tributos, mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias establecidas por vía reglamentaria o por Ley en el supuesto previsto en el artículo 10, letra k.”

reglamentarias vigentes”, sustituyendo a la referencia al artículo 10.k) de la Ley General Tributaria relativo a la reserva legal en materia de autoliquidaciones⁸²⁴.

En tal sentido cabe señalar que el nuevo artículo 112 LGT, al igual que su antecesor, está redactado de forma muy amplia, engloba una serie de categorías subjetivas obligadas a prestar información con trascendencia tributaria, que vamos a tratar de sistematizar:

G.1.- El Sector Público.

En primer lugar, se especifican una serie de sujetos que ejercen funciones públicas y que, por razón de las mismas guardan relación con funcionarios públicos y profesionales oficiales destacados en el artículo 111.4 de la norma codificadora, en el que podrían quedar englobados.

Sin embargo, el legislador prefirió seguir la tradición⁸²⁵ de nuestro ordenamiento jurídico tributario y dedicar un precepto a detallar, de forma particularizada, el deber de información que con carácter general establece el artículo 111, a unos grupos o colectivos de sujetos susceptibles de constituirse en colaboradores especialmente útiles de la gestión de los tributos, abarcando a todo el sector público.

⁸²⁴ El artículo 10 letra k de la Ley General Tributaria reserva el rango de ley para las normas que regulen la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, es decir, para la regulación de las autoliquidaciones.

⁸²⁵ Iniciada con el artículo 70 de la Real Orden de 13 de julio de 1.926, por la que se aprueba el Reglamento de la Inspección, del que damos cuenta en la parte segunda de este trabajo.

En efecto, en el primer apartado del artículo 112 de la Ley General Tributaria se hace referencia a todo el sector público, tanto estatal como autonómico y local siguiendo la nueva estructura de nuestro país diseñada por la Constitución. Cabe pues, en este artículo, delimitar una primera categoría subjetiva de obligados a prestar información tributaria que es el Sector Público y que abarca al propio Estado, sus Organismos autónomos tanto administrativos, como comerciales, industriales, financieros y análogos, la Seguridad Social, las Sociedades Estatales y los Entes del Sector Público Estatal; las diecisiete Comunidades Autónomas, sus Organismos Autónomos administrativos, comerciales, industriales o financieros, y las Instituciones y Empresas de ellas dependientes, y todas las Entidades locales, sus Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles.

Estos deberes de información y colaboración, ya constaban en la Orden de 15 de febrero de 1.985, en la cual se regulan determinadas obligaciones de información tributaria de la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos⁸²⁶, y en el Real Decreto 1.550/1.987, de 18 de diciembre, por el que se extendía a las Entidades Públicas el deber de presentar una declaración o relación anual de operaciones con terceras personas, puesto que se consideraba imprescindible para la correcta gestión de los tributos la información que éstas podían

⁸²⁶ En su artículo 1º determina que estas obligaciones de información recaen sobre: *"La Dirección General del Tesoro y Política Financiera, la Dirección General de Asuntos Económicos del Ministerio de Defensa, los órganos competentes para la ordenación de pagos en los Organismos Autónomos del Estado y los Habilitados de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos"*, estando todos ellos *"obligados al suministro de información económico - financiera con trascendencia tributaria relativa a las operaciones que, de conformidad con lo establecido en la presente Orden, se efectúen entre personas físicas o jurídicas, y la Administración del Estado y sus Organismos autónomos"*.

aportar en cuanto a las operaciones de adquisiciones de bienes o servicios realizadas al margen de cualquier actividad empresarial o profesional y en relación a las ayudas y subvenciones que hubiesen satisfecho.

Este Real Decreto citado ha sido derogado por el Real Decreto 2.027/1.995, de 22 de diciembre, integrando, coordinando y equiparando la regulación del deber de las entidades públicas de efectuar declaraciones de operaciones con terceras personas, con la regulación del deber que el RD 2.529/1.986, en el mismo sentido, imponía a empresarios y profesionales.

Debemos decir que la configuración de los deberes impuestos a esta primera categoría subjetiva contenida en el artículo 112 Ley General Tributaria va más allá del deber de información tributaria sobre terceros, puesto que implica también la cooperación estable y eficaz entre Administraciones Públicas intercambiando información, prestándose mutuamente apoyo, concurso, auxilio y protección, o participando directamente en la exacción de los tributos *“mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las Leyes o normas reglamentarias vigentes”*.

En este sentido se refieren a la colaboración entre Administraciones Públicas también los artículos 6.3 y 35.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos *“en plena sintonía”*⁸²⁷ con la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuyo Preámbulo es consciente de la necesidad de conseguir una cooperación estable y eficaz entre las diversas Administraciones Públicas (Estado,

⁸²⁷ Como señala ALONSO GONZÁLEZ, L. M. : *“La Reforma de la Ley General Tributaria”*, op. cit., pág. 276.

Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales) que proyectan su actividad sobre un mismo ámbito subjetivo y espacio geográfico, la cual se alcanzará con mayor seguridad y facilidad si se instrumentan mecanismos fluidos de intercambio de información, a los cuales se alude en sus artículos 4.1 (letras c y d) y 10⁸²⁸.

G.2.- Partidos Políticos, Sindicatos y Asociaciones Empresariales.

La siguiente categoría subjetiva la constituyen los Partidos Políticos⁸²⁹, Sindicatos, y Asociaciones Empresariales novedad que introduce la ley 10/85⁸³⁰, adaptando de esta forma, la anterior redacción del precepto analizado al régimen constitucional establecido a partir de 1.978, que configuró

⁸²⁸ Como hemos dicho al hablar de los sujetos que tenían potestad para obtener la información tributaria sobre terceros, estas formas específicas de cooperación entre Administraciones Públicas en materia de información tributaria, ya estaban contenidas en normas anteriores a la Ley 30/1.992, recordemos en este momento el artículo 16.3 de la Ley 30/1.983, de 28 de diciembre, de Cesión de tributos a las Comunidades Autónomas; el artículo 5.1 del Concierto Económico con el País Vasco, de 13 de mayo de 1.981, modificado por la Ley 27/1.990, de 26 de diciembre; el artículo 5 del Convenio Económico con Navarra, aprobado por la Ley 28/1.990, de 26 de diciembre y el artículo 8 de la Ley 39/1.988, reguladora de las Haciendas Locales.

⁸²⁹ Aunque "parece impropio que pueda recabarse información de un partido político sobre la capacidad económica u otros datos con trascendencia tributaria de sus militantes", en opinión de GUERRERO ARIAS, E. y ROSSICH ROMEU, E.: "Desarrollo y terminación del procedimiento de inspección tributaria". Rv. Impuestos, núm. 10, 1.986.

⁸³⁰ Como es sabido, los partidos políticos y los sindicatos no tenían naturaleza legal en el momento de redactarse la Ley General Tributaria en 1.963. A ellos se refiere GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". op. cit., 3º ed., pág. 282.

como piezas fundamentales del mismo en los artículos 6 y 7 de la Constitución⁸³¹.

Les resulta también aplicable a estos sujetos las amplias obligaciones de colaboración que el apartado 1º del artículo 112 de la Ley General Tributaria también atribuye al Sector Público.

De esta forma se produce una ampliación del deber de colaboración de los citados sujetos, ya que junto al deber de información se les impone el deber de prestar apoyo, concurso, auxilio y protección a la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones y el de participar en la gestión de los tributos mediante advertencias, repercusiones, y retenciones documentales o pecuniarias, establecidas por vía reglamentaria o por Ley. Se trata pues de una colaboración más amplia que la que se exige a los particulares, empresarios (incluyendo las entidades bancarias), y profesionales recogida en el artículo 111 LGT, ya que no se limita a comunicar datos, sino a participar en la gestión o exacción de los tributos⁸³².

G.3.- Juzgados y Tribunales.

Y, finalmente, contempla como categoría subjetiva independiente a Juzgados y Tribunales.

Los deberes de información de Juzgados y Tribunales pueden derivar de una norma de carácter general⁸³³ o bien de un

⁸³¹ LÓPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit. pág. 84

⁸³² A ello nos referiremos al hablar del objeto del deber de información tributaria.

⁸³³ MANTERO SAENZ, A: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Op. cit., 3a. ed., pág. 372, señala la obligación de los Jueces de Primera Instancia e Instrucción, los Municipales y Comarcales de cuidar que los Secretarios Judiciales que de ellos dependen remitan a las Abogacías del Estado o a las Oficinas Liquidadoras de su respectiva jurisdicción, un estado mensual

requerimiento administrativo. La dicción del art. 112.3 LGT utiliza la expresión "de oficio" para referirse a la obligación de colaborar por suministro⁸³⁴, o en virtud de una norma de carácter general que imponga el deber dirigida específicamente a Juzgados y Tribunales o que al menos los tenga entre sus destinatarios⁸³⁵.

En este sentido, la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece con carácter general los deberes de información de Juzgados y Tribunales en su art. 32.1, desarrollados en el artículo 91 de su Reglamento de 8 de noviembre de 1.991, a través de la relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que deberán remitir los órganos judiciales a la Administración tributaria.

El artículo 52.1 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por RD legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre y el artículo 114.1 de su Reglamento aprobado por el RD 828/1.995, de 29 de mayo, han incorporado íntegramente el deber de

de los juicios abintestato y testamentaria, en virtud del artículo 139 del Texto refundido del Impuesto General sobre las Sucesiones.

⁸³⁴ Modalidad de obtención de información a la que nos referiremos más adelante al hablar de las formas de obtención de información, que se contrapone a la obtención por captación, cuya paternidad se atribuye a MANTERO SAENZ.

⁸³⁵ En relación a la distinción entre información suministrada "de oficio" o a "requerimiento" puede verse LONGÁS LAFUENTE, A.: "El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 74, 1.995, pág. 36, quien señala que debemos tener en cuenta que el artículo 112.3 es una concreción del deber general establecido en el artículo 111.2 LGT, que tiene un carácter universal en cuanto a los sujetos requeridos. "Hay que resaltar, además, el carácter imperativo de esta obligación o carga, identificándose con la acción de proporcionar o entregar datos, cualquiera que sea la vía de suministro".

información de los órganos judiciales que contenía el derogado artículo 70.1 del R.D. 3.494/1.981, de 29 de diciembre, del Reglamento del mismo Impuesto. En los cuales se señala que *“los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme, por el que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase, excepto cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios personales, de créditos o indemnizaciones”*.

El artículo 95.2 del Reglamento General de Recaudación, en el capítulo dedicado a las disposiciones generales aplicables al procedimiento de apremio, dispone que los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a los órganos de recaudación, en el ejercicio de sus funciones, información *“relativa a los procedimientos judiciales de ejecución universal en cuanto la misma se refiera a datos con trascendencia para la recaudación de los tributos y demás ingresos de derecho público”*⁸³⁶.

Todos estos deberes tienen como límite el secreto de las diligencias sumariales.

Algunos autores se plantean si la atribución de estos deberes de información a los Juzgados y Tribunales para obtener ciertos datos que se pueden conseguir por otras vías, va

⁸³⁶ Para algunos autores se trata de un deber que “parece operar sin requerimiento previo”. Así lo entienden ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, Y.: “Recaudación. Aspectos sustantivos y Procedimientos. Comentarios al Real Decreto 1.684/1.990”. C.I.S.S., 1.991, pág. 327. Para otros, en cambio, se trata de un deber que debe cumplirse si media un requerimiento previo, como lo entiende LONGÁS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”. Op. cit., págs. 40 y 41.

a suponer sobrecargar las espaldas de la Administración de Justicia, obligándola a cumplir más deberes de los propios de su función jurisdiccional⁸³⁷, debido a que el artículo 117.4 de la Constitución establece que “*los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior (las propias de su potestad jurisdiccional) y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho*”, mandato que es reiterado en el artículo 2.2 de la Ley Orgánica 6/1.985, de 1 de julio del Poder Judicial. Debemos recordar, al respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1988, de 12 de julio, que no interpretó este precepto constitucional como una barrera que impidiera imponer al Juez “obligaciones encaminadas al logro de otras finalidades públicas, entre las cuales puede figurar la de comunicar la existencia de un documento respecto al cual no se ha hecho efectivo el pago de un tributo... en virtud del deber de colaboración entre todos los poderes del Estado” (F.J. 9).

Nosotros pensamos que cobrará especial importancia la concreción de los datos con trascendencia tributaria que se soliciten, en los requerimientos que se les dirijan en demanda de información, pues no cabe esperar que, tal como con evidente aspiración omnicomprendiva, se dice en el texto del artículo 112.3 LGT, se faciliten “*cuantos datos*” de dichas características se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, pues éstos, fácilmente pueden ser numerosísimos, habida cuenta que en la vida real casi todo acto reviste alguna trascendencia tributaria. Además, “de no producirse una selección de los datos a proporcionar, Juzgados y Tribunales se convertirían, “de facto”, en una prolongación de

⁸³⁷ En tal sentido SANCHEZ SERRANO en sus comentarios al artículo 112 de la LGT en: “Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras”. T. II. A., op. cit. pág. 217 y LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de Información tributaria de terceros”, op. cit. pág. 85.

la Administración Tributaria, intención que no parece anidar, en efecto, en el apartado 3 del artículo comentado⁸³⁸.

V.- OBJETO DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.

1.- Introducción. Información fáctica. Datos propios y datos referenciados.

En las páginas siguientes vamos a estudiar qué tipo de información externa⁸³⁹ al aparato administrativo debe recibir la Inspección para poder llevar a cabo sus funciones de comprobación e investigación tributaria, es decir, "qué" están obligadas a aportar a la Administración tributaria, las distintas categorías subjetivas que hemos analizado en el capítulo anterior de este trabajo.

El primer apartado del artículo 111 de la Ley General Tributaria dispone: "*Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*".

⁸³⁸ ALONSO GONZALEZ, L. M.: "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995, de 20 de julio". Op. cit., pág. 277

⁸³⁹ LOPEZ ARANDA, L.: "La información Tributaria: Tratamiento y análisis", Crónica Tributaria, núm. 37, págs. 145 y ss. y GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., págs. 223 y ss. Señalan que la información que debe procurarse la Inspección puede proceder de fuentes internas: son aquellas originadas por el propio sistema y están constituidas por las declaraciones tributarias de los contribuyentes y las comprobaciones que los servicios de inspección realizan en base a las mismas, (entre ellas podemos citar los Censos tributarios) o bien proceder de fuentes externas: información que tiene un nexo común: ser ajena al aparato administrativo, (entre ellas las retenciones por trabajo personal, por rendimientos de capital, relaciones de ingresos y pagos, etc.)

El objeto del deber de colaboración recae en lo que MANTERO denomina "información tributaria fáctica", distinguiéndola de la información jurídica y la información técnica, y que consiste en "aquellos datos que estando en posesión de una persona física o jurídica, pública o privada, afectan a otra, con trascendencia tributaria para esta última". Dentro de la cual establece, el citado autor, la distinción entre "los datos propios y los datos referenciados". "Dato propio es aquel que procede de la misma persona para la que tiene trascendencia; dato referenciado es aquel dato que, procediendo de una persona determinada, tiene trascendencia para otra distinta a la que se refiere"⁸⁴⁰.

El deber de información o de proporcionar datos tiene, por lo tanto, dos aspectos: el de proporcionar datos propios (las declaraciones y ampliaciones de los artículos 35 y 104 de la Ley General Tributaria) y el de proporcionar datos referidos a otras personas, o datos referenciados, es éste deber la base que sirve de apoyo a la Administración para exigir o requerir, en forma general o individualizada, determinados datos⁸⁴¹ que centrarán nuestra atención en las páginas siguientes de nuestro trabajo por el especial interés que sobre los mismos tiene la Inspección tributaria y las especiales características que su obtención, tratamiento y utilización tienen sobre el procedimiento de gestión tributaria.

⁸⁴⁰ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección tributaria". 3ª. ed. Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1.987. En las págs. 349 y ss. expone la distinción entre información fáctica, jurídica y técnica. Los conceptos de datos propios y datos referenciados se explican en las págs. 354 y 355. Ver también la 4a. ed. de esta obra efectuada en colaboración con CUESTA RODRIGUEZ, M, publicada por EDERSA, págs. 437 y ss.

⁸⁴¹ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". 4a. ed. EDERSA, Madrid, 1.990, pág. 444.

2.- Toda clase de datos, informes y antecedentes.

La dicción del artículo 111 de la Ley General Tributaria es ciertamente, - al igual que en el ámbito subjetivo -, también muy amplia respecto al objeto del deber de información de terceros: aportar **toda clase** de datos, informes o antecedentes.

Podemos definir la información tributaria como aquellos datos, informes o antecedentes que facilitan directa o indirectamente la aplicación, comprobación o investigación de los tributos⁸⁴².

En esta definición destacan los siguientes aspectos:

a) Con la expresión "datos, informes o antecedentes" se quiere hacer referencia a que la información no es un conjunto heterogéneo de datos, sino una serie de instrumentos, uno de los cuales es el dato, obtenido éste de una forma racional y sistemática. Así, los informes y antecedentes van a permitir, por un lado, establecer una dirección en la captación de la información y, por otro, dar el apoyo necesario para la instrucción de expedientes, tales como los de estimación indirecta de bases.

b) Por "directa e indirectamente" se está expresando que la información obtenida, o bien es utilizada directamente, o bien lo es como puente al objeto de lograr un objetivo más óptimo. Por otro lado, la información es usada, o bien directamente para la aplicación de los tributos - cuando a través de ella se llega al conocimiento de la realización de un hecho imponible desconocido hasta aquel momento para la Administración -, o

⁸⁴² JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España". Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.987. Pág. 15.

bien como indicio a los fines de comprobación e investigación que competen a la Inspección de los Tributos⁸⁴³.

Tradicionalmente las normas que contenían los distintos deberes de información obligaban a proporcionar a la Administración “datos y antecedentes” relativos a terceras personas, términos que no ofrecían demasiada confusión a los sujetos obligados a cumplirlos; pero el legislador de 1.963 introduce en el artículo 111 de la Ley General Tributaria el término “informes” que puede producir alguna confusión⁸⁴⁴.

El vocablo “informes” tiene, según el diccionario de la Real Academia Española⁸⁴⁵, el significado de “noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso, o bien acerca de una persona”; puede ser entendido como equivalente a datos o antecedentes, con lo cual el legislador podría haberse ahorrado su inclusión y la difícil interpretación del mismo en el contexto

⁸⁴³ JACOBO y BURGUILLO, en op. cit. págs. 15 y 16 señala, además, que la información es susceptible de múltiples clasificaciones, entre las cuales destaca las siguientes:

- Por la naturaleza del ente de la que se obtiene: Pública o privada.
- Por su posibilidad de utilización temporal: Mediata o inmediata.
- Por sus efectos tributarios: Directa o indirecta.
- Por su forma de presentación: En soporte informático o en soporte ordinario.
- Por su grado de elaboración: Simple o compleja.
- Por su justificación normativa en cuanto a su solicitud: Por normativa concreta o por normativa genérica.
- Por las personas a las que afecta: Genérica o individual.
- Por su situación respecto a la propia Administración Tributaria: Interna o externa. A su vez, la interna la podríamos dividir en estrictamente tributaria, como sería la procedente de las declaraciones que conllevan posteriormente liquidación o declaraciones-liquidaciones, o formalmente tributaria, como aquella que se desprende de obligaciones formales que impone la norma, pero que no se deducen de ellas ningún tipo de liquidación tributaria.

⁸⁴⁴ LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”. op. cit. pág. 53.

⁸⁴⁵ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Ed. Espasa Calpe. Vigésima primera edición. Madrid, 1.995

del citado precepto; también puede ser entendido como la "exposición oral o escrita sobre el estado de una cuestión, lo que lleva implícito un matiz subjetivo, un juicio de valor, sobre personas o hechos concretos, que en una materia tan delicada como la fiscal, conlleva una responsabilidad no acorde con la naturaleza de la obligación de que dimana..."⁸⁴⁶, lo que resulta de todo punto inadmisibile por la propia finalidad del deber de información de terceros, que pretende obtener datos fiables para contrastarlos con los aportados por los sujetos pasivos en sus respectivas declaraciones; por último, puede ser entendido como "el aporte, no de un conjunto heterogéneo de datos, sino de una serie de ellos, facilitados de forma racional y sistemática"⁸⁴⁷, lo cual puede conseguirse sin la inclusión de dicho vocablo en el precepto que venimos analizando, mediante la concreción de los mismos en el requerimiento administrativo de obtención de información, o a través de la disposición normativa de carácter general que establece el deber de aportarlos, evitándose, de esta forma, los problemas interpretativos que la expresión sugiere⁸⁴⁸.

Los vocablos dato⁸⁴⁹ y antecedente, plantean menos problemas interpretativos; según la Real Academia Española, dato, es "aquel antecedente necesario para llegar al conocimiento exacto de una cosa o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho". Antecedente es "toda

⁸⁴⁶ PULIDO CORDERO, J.: En "La bolsa y los deberes de información tributaria" en la obra colectiva dirigida por MARTINEZ LAFUENTE, "Estudios sobre tributación Bursátil". Ed. Civitas. Madrid, 1.987, pág. 101.

⁸⁴⁷ JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: Op. cit., pág. 15.

⁸⁴⁸ LOPEZ MARTINEZ, J. : "Los deberes de información tributaria de terceros". op. cit., pág. 54.

⁸⁴⁹ Acerca de cómo son archivados en el Fichero Central de Contribuyentes, ver: SOLER AMARO, R.: "Hacia un sistema integrado de Información tributaria". Rv. Hacienda Pública Española, número 23, 1.973, págs 96 y ss.

acción, dicho o circunstancia anterior que sirve para juzgar hechos posteriores”.

3.- Trascendencia tributaria.

No todo dato, informe o antecedente, es susceptible de constituir el objeto de la información tributaria, sino que ha de cumplir una serie de características, entre las que destaca que han de tener trascendencia tributaria. De tal forma que sólo serán susceptibles de ser aportados a la Administración aquellos “*datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria*”. Siendo éste, un “enunciado que reúne todas las ventajas de su generalidad, y adolece de los defectos propios de su vaguedad”⁸⁵⁰.

Esta exigencia que se predica del dato, la “trascendencia tributaria”, en principio inconcreta, supone no obstante, “supeditar las potestades administrativas a un fin específico, derivándose de ello no ya un límite, sino el ámbito objetivo y la finalidad investigadora que permite y hace lícito el ejercicio de la potestad. Y hace posible sostener que sólo cuando los datos solicitados conduzcan directa o indirectamente a la aplicación de los tributos - como exige el artículo 140,d) de la Ley General Tributaria al configurar la correspondiente potestad de obtención de información -, será legítima la pretensión administrativa de obtenerlos”⁸⁵¹.

Para MANTERO SAENZ⁸⁵² el dato debe tener trascendencia “liquidatoria”, es decir, estar relacionado con el

⁸⁵⁰ ARSUAGA NAVASQUES, J.J.: "Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria". Rv. Gaceta Fiscal, nº 14, 1.984, pág. 99.

⁸⁵¹ MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Ed. Tecnos, Madrid, 1.990, pág. 422.

⁸⁵² MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección tributaria" op. cit., pág.352

hecho imponible o con la base, aunque pueda suceder que una información aparentemente inocua (el cambio de objeto social, la modificación de estatutos sociales, un cambio de domicilio, etc.), llegue a tener posteriormente el mayor interés.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de junio de 1.989 declara que "la función investigadora de la Administración de la Hacienda Pública, puede y debe dirigirse a aquellos hechos que tienen trascendencia tributaria, es decir, en general, sobre aquellos acontecimientos o circunstancias que determinan el nacimiento del hecho imponible, pues es a partir de ese momento, en cualquier Impuesto de que se trate, cuando el hecho tiene esa trascendencia tributaria, y de él derivarán exenciones, deducciones, hecho liquidable, cuota, sujeto, etc."⁸⁵³

La cuestión de concretar qué debemos entender por trascendencia tributaria es importante, sobretodo teniendo en cuenta preceptos como la letra c) del artículo 111.1 de la Ley General Tributaria que establece determinados deberes de información a cargo de "*las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo...*"⁸⁵⁴. Expresión en la cual se hace referencia a los deudores de la Administración tributaria, sin especificar el origen de dicha deuda, no teniendo por lo tanto que ser estrictamente tributaria, pudiendo obedecer a cualquier otro ingreso de Derecho público⁸⁵⁵.

⁸⁵³ Considerando Cuarto, de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26-6-1.989, sobre seguros de capital diferido.

⁸⁵⁴ Este apartado c) fue incorporado por la Ley 33/1.987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.988, y modificado por la Ley 25/95.

⁸⁵⁵ Como bien señala LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros". Op. cit., pág. 55 al que nos remitimos "in extenso".

El artículo 32⁸⁵⁶ del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria en relación con su artículo 31, declara aplicables “para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público deba percibir la Hacienda Pública”, los deberes de información de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

En este mismo sentido, la Ley 37/1.988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.989, señala el deber de información frente a los órganos de gestión recaudatoria ejecutiva de la Tesorería General de la Seguridad Social, haciendo referencia a un nuevo concepto de “Trascendencia Recaudatoria”, ya que los datos que se requieren, lo son, para realizar dicha función, no para la regularización de la situación tributaria del deudor al que se refieren dichos datos; como deja claro también, la Orden de 9 de octubre de 1.988 por la que se desarrolla el R.D. 1068/1.988 de 16 de septiembre, que incorpora al Ordenamiento Jurídico español determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación⁸⁵⁷, y se confirma definitivamente, como veremos, con la promulgación del Reglamento General de Recaudación⁸⁵⁸.

Nos resta, por lo tanto, abordar el sentido del concepto trascendencia tributaria, para realizar esta delimitación del objeto de los deberes de información que analizamos. Se trata de un concepto de contornos extraordinariamente permeables, sobre el que nuestros tribunales ya han tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones.

⁸⁵⁶ Según la redacción dada al mismo por la Disposición Adicional Sexta de la Ley 8/1.989, de 13 de abril, de Tasas y precios públicos.

⁸⁵⁷ B.O.E., número 245, de 12 de octubre.

⁸⁵⁸ Aprobado por Real Decreto 1.684/1.990, de 20 de diciembre. (B.O.E. de 3 de enero de 1.991.

En la Resolución del T.E.A.C. de 23-IX-1.987, se plantea la trascendencia tributaria de la información del censo de los titulares de tarjetas de crédito y se sientan las bases de dicho concepto.

Para el citado tribunal, el requisito fundamental para que la Inspección tributaria pueda solicitar información de terceras personas es la "trascendencia tributaria" de los datos, informes o antecedentes solicitados, lo que quiere decir que "éstos han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa o indirecta, según señala el artículo 140.d) de la Ley General Tributaria, en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento tributario que no es preciso que ya esté iniciado, y por tanto han de estar o ser proporcionados a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental, respecto de la exacción de los impuestos determinados; que tales proporcionalidad y carácter instrumental entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse, exigen que se dé, entre ambas, un nexo que no tiene porqué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo, sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la determinación de bases total o parcialmente ocultadas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en una obligación tributaria"⁸⁵⁹.

Dicho concepto de trascendencia tributaria, que es reiterado en la Resolución del T.E.A.C. de 15-XI-1.988, es concebido, desde nuestro punto de vista, por la propia naturaleza de la cuestión de fondo de aquella primera Resolución - donde se cuestionaba si el censo de los titulares de

⁸⁵⁹ Ver considerando 10º, de la Resolución del T.E.A.C. de 23-IX-1.987.

tarjetas de crédito constituían datos con trascendencia tributaria -, de forma tan absolutamente amplia que resulta difícil imaginar un dato, informe o antecedente, extraído de relaciones económicas, profesionales o financieras que no participe del sentido atribuido al concepto de trascendencia tributaria.

En efecto, en primer lugar se afirma que los datos han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas en la aplicación de los tributos, pero éstas pueden extraerse de forma directa o indirecta, declarando expresamente el considerando 11.º de la Resolución del T.E.A.C. de 23 de septiembre de 1.987, que participan del concepto de trascendencia tributaria aquellos datos que pueden proporcionar una “utilidad directa” para comprobar y contrastar el censo de declarantes por el I.R.P.F., investigar el I.E.P.P.F., en lo que se refiere a bienes y derechos, ajuar doméstico, etc., y una “utilidad indirecta” a la Inspección en cuanto pueden ser aplicados en la estimación indirecta de bases tributarias.

En segundo lugar, se declara que no altera la trascendencia tributaria de los datos solicitados el hecho de que el procedimiento tributario en el cual tendrían consecuencias jurídicas no esté iniciado, e incluso dichos datos pueden estar en el origen de la iniciación del mismo.

Por último, se aclara que el nexo necesario entre los datos solicitados y sus consecuencias reales en el ámbito tributario, no es preciso que nos conduzcan a un hecho imponible determinado sino que pueden dirigirse hacia el conocimiento de bases tributarias total o parcialmente ocultas, afirmando que para que se produzca dicho nexo es suficiente con la presunción de la existencia de una obligación tributaria.

Todo ello nos lleva, sin necesidad de más precisiones, a manifestar que se acuña un concepto extraordinariamente vago

e impreciso de trascendencia tributaria, que habrá de ser concretado por los tribunales ordinarios.

Todo lo expuesto hasta ahora nos conduce a la necesidad de plantearnos los medios a través de los cuales podemos acotar de forma más clara dicho concepto, en la búsqueda de la necesaria seguridad jurídica para los obligados a proporcionar dichos datos, informes o antecedentes. Trataremos de delimitar el concepto de trascendencia tributaria a través de los propios caracteres de los datos, informes o antecedentes sin los cuales no sería posible juzgar la trascendencia tributaria de los mismos.

Resulta extraordinariamente difícil discernir qué actos o relaciones pueden tener trascendencia tributaria, "ya que los modernos sistemas fiscales, tienen la característica de tender a cerrar, con diversas figuras impositivas, todos los circuitos económicos, y no solamente por la natural predisposición del Estado a la obtención masiva de fondos, sino por un objetivo de racionalización de los recursos y de neutralidad en la actividad económica"⁸⁶⁰.

No obstante, de las propias resoluciones citadas, podremos extraer algunas consideraciones que nos ayuden a una mejor delimitación del concepto estudiado.

En este sentido, la Resolución del T.E.A.C. de 15-XI-1.988⁸⁶¹ señala que los datos solicitados han de ser concretos, lo cual resulta de todo punto lógico, ya que sin la necesaria concreción del mismo difícilmente se podrá juzgar si dicho dato es o no de trascendencia tributaria. La concreción del mismo habrá de hacerse a través del requerimiento administrativo, si

⁸⁶⁰ PULIDO CORDERO, J.: "La Bolsa y los deberes de información tributaria", op. cit. pág. 100.

⁸⁶¹ Ver Considerando cuarto, "in fine".

estamos en presencia de un deber de información individualizado, o por la disposición normativa que hace nacer un deber de información general. Por otra parte, la concreción del dato significa su no sujeción a opiniones subjetivas vertidas por el obligado a proporcionarlo sino que ha de consistir en un hecho objetivo⁸⁶².

De igual forma, la información tributaria, concretada en el dato, informe o antecedente ha de ser, como señalan las Resoluciones citadas, directa o indirectamente utilizable en la aplicación de las normas tributarias, por lo que excluye, por no tener trascendencia tributaria, aquella información genérica, - de datos económicos, por ejemplo -, cuya relevancia sea indeterminada u obedezca "a un interés tributario simplemente genérico"⁸⁶³.

Junto a estas notas delimitadoras del dato, que nos ayudan a la concreción del concepto de trascendencia tributaria, la doctrina ha atribuido otros caracteres que son necesarios para la exigibilidad de los deberes que venimos comentando; en este sentido se ha afirmado que el dato debe estar referido a los hechos, que debe ser imputable o estar imputado a un contribuyente determinado, que ha de ser fiable y radicar en un soporte material⁸⁶⁴. Por otro lado, los "datos han de estar en posesión del tercero, bien porque tenga la obligación legal de conservarlos, bien porque tal posesión consta de hecho a la

⁸⁶² En este sentido, y con anterioridad a la Resolución citada se ha pronunciado parte de nuestra doctrina, entre la que destacamos a PALAO TABOADA, C.: En "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites". Op. cit., pág. 139 y MANTERO SAENZ, A.: En "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., pág. 352.

⁸⁶³ Ver RUIZ GARCIA, J.J.: "El deber de colaboración de las entidades bancarias y crediticias en el ordenamiento español", citado por PALAO TABOADA, C.: En "La potestad de información...", op. cit., pág. 139.

⁸⁶⁴ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección tributaria" op. cit., págs. 352 y 353.

Administración". Teniendo que señalarse de forma expresa en el requerimiento o en la disposición normativa que hace nacer dicho deber⁸⁶⁵, efectuarse por escrito, por el Jefe de la Unidad, y señalarse plazo para su cumplimiento.

No obstante estas precisiones, queda todavía latente la necesidad de concretar el concepto de trascendencia tributaria, si no queremos reconducirlo a una fórmula genérica que resulte comprensiva de cualquier realidad imaginable⁸⁶⁶.

Al respecto, los tribunales ordinarios de justicia⁸⁶⁷, nos ofrecen también una interpretación del concepto "trascendencia

⁸⁶⁵ PALAO TABOADA, C.: En "La potestad de obtención de información...", op. cit., págs. 139 y 140, lo que ha quedado refrendado por la Resolución del T.E.A.C. de 15-XI-1.988, en su considerando IV, "in fine".

⁸⁶⁶ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros". op. cit. pág. 58.

⁸⁶⁷ Ver en este sentido la Sentencia de la A.N. de 26 de junio de 1.989, que considera que no tiene trascendencia tributaria el facilitar el nombre de los titulares de los seguros de capital diferido, prima única, cuando no se ha producido el riesgo asegurado, o plazo o finalidad contractual, debido a la propia especialidad que reviste la figura del beneficiario en este tipo de contrato de seguro que puede originar que toda una investigación sobre un beneficiario quede sin efecto si el tomador cambia el nombre del mismo posteriormente. Estableciendo que no se da la circunstancia de la "trascendencia tributaria" si no se ha producido el evento que determina el cobro por el beneficiario. Matizando que la trascendencia tributaria que tiene la figura del beneficiario está limitada a determinados casos, por ejemplo, la posibilidad de desgravación en la prima, en el I.R.P.F., o bien, en el caso de fallecimiento del tomador, en el I. sobre Sucesiones y Donaciones. (Ver Considerando Quinto de esta Sentencia). En el mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en la Sentencia de 30-IV-1.990, considerando Sexto.

Aunque junto al anterior, encontramos pronunciamientos tan sorprendentes como el de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 15-III-1.990 que considera con trascendencia tributaria el hecho de que las servilletas del festejo de boda sean de papel o de tela ("con trascendencia también para el precio"); máxime si tenemos en cuenta, el hecho de que la trascendencia de un dato, no depende sólo de su objeto, aisladamente considerado, como de la interconexión del mismo con otros que en principio pudieran parecer inocuos a estos efectos. Sin embargo, "existen en el

tributaria". Así, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 1.990⁸⁶⁸, describe, mas que define la "trascendencia tributaria" como "la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respecto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31,1 CE de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Esa utilidad⁸⁶⁹ puede ser directa, cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la Ley anuda el gravamen, o indirecta, cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora - que, no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos

requerimiento "otros que no pueden calificarse de razonables", como es la exigencia de que "en caso de no poseer el citado documento (factura), deberá comunicar el lugar y fecha de la celebración y el importe de lo pagado", pues no cabe duda que si el requerido niega la celebración del banquete en el local del sujeto inspeccionado, ninguna trascendencia tributaria ha de tener en relación a la inspección dónde haya celebrado el actor el banquete de boda y su coste, al no ser el inspeccionado" (Séptimo fundamento de Derecho).

⁸⁶⁸ Cuyas consideraciones acerca de la "trascendencia tributaria" se mantienen en Sentencias más recientes, como por ejemplo en el F.Dº. Séptimo de la S. A.N. de 8 de marzo de 1.994 ; y en las Sentencias también dictadas por la A.N. de 15 de marzo de 1.994 y de 2 de noviembre del mismo año.

⁸⁶⁹ Al respecto, señala RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., págs. 70 y 71, que lo determinante son las posibilidades de utilización del dato por parte de la Administración, no únicamente la naturaleza del dato que se recaba, de tal forma que no existen datos irrelevantes, porque un dato en apariencia intranscendente puede cobrar nuevo significado si se le pone en relación con otros datos en poder de la Administración, tarea facilitada por el avance de la informática. Adquiriendo gran importancia el control del uso que de tales datos puede realizar la Administración.

pasivos, por ser ello materialmente imposible - hacia ciertas y determinadas personas”⁸⁷⁰.

La jurisprudencia, con tan amplios contornos del concepto de “trascendencia tributaria”, no consigue más que poner de manifiesto la absoluta inseguridad jurídica que existe al respecto⁸⁷¹, aunque posiblemente, tan desorbitante concepción de la “trascendencia tributaria” proviene de la vinculación, que esa misma Sentencia establece entre el art. 111 y el art. 140,d), ambos de la LGT, donde se diferencian las diversas funciones de la Inspección, entre las cuales figuran las actuaciones de obtención de información que directa o indirectamente pueden conducir a la aplicación de los tributos.

Se ha desaprovechado la reforma de la Ley General Tributaria, efectuada a través de la Ley 25/95, de 20 de julio, para concretar y definir con la máxima nitidez, una de las cuestiones más importantes en punto a los deberes de información y colaboración, cuál es la “trascendencia tributaria”. De tal forma que en realidad, deberán ser los Tribunales, quienes caso por caso, con posterioridad al requerimiento, y la mayoría de las veces, tras su cumplimiento, determinen y clarifiquen si los hechos o datos aportados tienen la trascendencia tributaria alegada por el órgano solicitante de la información que a ella iba ligada⁸⁷².

⁸⁷⁰ Ver fundamento jurídico Segundo de la Sentencia A.N. 16-5-1.990.

⁸⁷¹ En este sentido, ALONSO GONZALEZ, L. M. y OTROS AUTORES: "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio". Op. cit., pág. 272.

⁸⁷² En el mismo sentido ver ALONSO GONZALEZ, L. M.: "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio". Op. cit., págs.272 y 273. En esta línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1.995, en su Fundamento de Derecho Cuarto, ante las alegaciones del recurrente acerca de que lo solicitado no tenía trascendencia, el Tribunal considera que “sólo después de la comprobación podrá graduarse su verdadera importancia”. Es decir, que el criterio del Tribunal Supremo es favorable a la Administración, puesto que entiende que primero se han de facilitar los datos

Además, la importancia del concepto que se adopte de trascendencia tributaria no es superflua porque no podemos olvidar que éste actúa como límite objetivo a las facultades de obtención de información tributaria relativa a terceros.

En cualquier caso, tras la Ley 25/95, de reforma parcial de la LGT, la modificación efectuada en el apartado 3 del art. 111, relativo a la obtención de información a través de requerimientos individualizados, que sólo pueden afectar al origen y destino de los movimientos, o de los cheques u otras órdenes de pago, en el marco de una actuación inspectora de investigación y comprobación para regularizar la situación tributaria, relativa a la identificación de las personas o cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino, excluyéndose la justificación de tales operaciones, de hecho supone recortar considerablemente la peligrosa extensión que tiene el concepto de "trascendencia tributaria", aunque sólo sea en relación con el secreto bancario y si se reúnen los requisitos contemplados en el mencionado artículo⁸⁷³.

También tendremos ocasión de exponer, en el tema que dedicaremos a los incumplimientos de los deberes de información, en sede de infracciones y sanciones, la relevancia del concepto de "trascendencia tributaria" de los datos que solicitó la Administración tributaria, o que deben ser aportados a la misma en base a una norma de carácter general que así lo establezca, para la tipificación de estos incumplimientos y la imposición de las correspondientes sanciones y como criterio de graduación de las infracciones simples, si bien parece que el art. 82.1.f) al establecer éstos criterios aclara un poco que la

que se solicita y sólo entonces podrá juzgarse si los mismos presentan una utilidad directa o indirecta en relación al sostenimiento de los gastos públicos.

⁸⁷³ En el mismo sentido ALONSO GONZALEZ, L. M. y OTROS AUTORES: "La reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 273.

trascendencia se predica "para la eficacia de la gestión tributaria" de los datos, informes o antecedentes no facilitados, y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, tanto contables, como registrales y de colaboración o información. Aunque, independientemente del comentario que nos merezca el que un mismo criterio de graduación de las sanciones, en sí mismo, sea un incumplimiento tipificado como infracción, debemos señalar que en sí misma la frase parece un contrasentido, puesto que en caso contrario, la Administración incurriría en desviación de poder si solicitase unos datos que no pudieran calificarse de "trascendentes en el ámbito tributario", debiéndose definir vía reglamentaria los grados de influencia en "la eficacia para la gestión"⁸⁷⁴.

Tras exponer estas interpretaciones, llegamos a la conclusión de que se ha desaprovechado la última reforma de la Ley General Tributaria para establecer una concreción legal del concepto de trascendencia tributaria y que, ante esta ausencia, continuarán siendo los Tribunales los encargados de apreciar en cada caso concreto si se cumple esta condición básica para que prosperen los requerimientos de obtención de información⁸⁷⁵.

⁸⁷⁴ BANACLOCHE PEREZ, J.: "La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico". La Ley - Actualidad. Madrid, 1995. pág. 53

⁸⁷⁵ Son numerosos, hasta el momento presente, los pronunciamientos jurisprudenciales que han recaído sobre esta materia. Así, se considera que existe y por lo tanto el requerimiento es ajustado a derecho en los siguientes casos: el dirigido a una compañía de seguros para que suministre información sobre contratos de seguro de capital diferido con prima única. (Resolución del T.E.A.C. de 13 de enero de 1.993), la solicitud de información relativa a pólizas de seguros sobre la vida con capital diferido (A.N., Sentencia de 5 de julio de 1.994), el requerimiento realizado a Telefónica para que facilite la relación nominal de los abonados al servicio de telefonía móvil y de la factura anual por tal servicio (Resolución del T.E.A.C. de 23 de febrero de 1.994).

Por el contrario, se ha entendido que no se da esta trascendencia tributaria al solicitar el nombre del beneficiario de una póliza de seguros, en tanto no se haya producido el hecho imponible para el mismo (Sentencia de la A.N. de 8 de marzo de 1.994), no existiendo tampoco "trascendencia tributaria" con relación a una información sobre cuentas bancarias y operaciones con

4.- Deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Vamos a analizar el alcance de esta expresión, que, en principio, actúa como un límite objetivo respecto a los datos, informes o antecedentes que se deberán aportar a la Administración Tributaria; para ello en primer lugar debemos examinar el término "deducidos".

Deducir, según la Real Academia Española de la Lengua, significa sacar consecuencias de un principio, proposición o supuesto, o bien inferir, sacar consecuencias de una cosa; ambas acepciones engloban un componente subjetivo que debemos alejar del ámbito material del deber de información, puesto que como hemos afirmado con anterioridad, uno de los rasgos característicos del dato es el de su concreción⁸⁷⁶ lo que significa que no debe estar fundamentado en opiniones subjetivas.

En segundo lugar vamos a estudiar el tipo de relaciones que se encuentran en la base del deber de aportar datos, informes y antecedentes a la Administración Tributaria.

SÁNCHEZ SERRANO señalaba que en la redacción del artículo 111 dada por la Ley 10/1.985, existía una mayor minuciosidad que la que obtuvo el mismo del legislador de 1.963, puesto que se ampliaba el ámbito objetivo del deber regulado, al referido a datos o informes deducidos de relaciones

valores localizadas en el extranjero, ya que la trascendencia de la misma sólo existiría si los rendimientos y plusvalías de las mismas fuesen susceptibles de tributar en España (Resolución del T.E.A.C. de 23 de noviembre de 1.994).

⁸⁷⁶ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit. pág. 352. Claramente expresa que "el dato concreto no debe referirse a apreciaciones, inferencias o deducciones, ni, por tanto, estar sujeto a ningún tipo de opinión, apreciación o discusión. Es dato porque está "dado", admitido, inconcuso".



no sólo "económicas" - como se hizo en 1.963-, sino también - se añadía - "profesionales o financieras"⁸⁷⁷.

Debemos señalar que el término "relaciones económicas" es suficientemente amplio para llegar, sin necesidad de ningún esfuerzo interpretativo, a englobar las relaciones financieras, por lo que podemos afirmar que la ampliación del objeto del deber que analizamos se realiza a través de la inclusión de las "relaciones profesionales".

Pero, por otra parte, cualquier relación profesional conlleva una relación económica, que va a consistir en "la prestación de un servicio o la realización de una actividad a cambio de un precio y plasmada jurídicamente en un contrato de arrendamiento de servicios, o de mandato u otro análogo. Pero también es cierto que el ejercicio de cualquier actividad profesional puede y suele desbordar el marco de estas relaciones jurídicas y económicas subyacentes y es frecuente que tal ejercicio suponga, sobre todo en el caso de ciertas profesiones, la adquisición por parte del profesional de información, posiblemente con trascendencia tributaria, relativa a sus clientes o incluso a otras personas"⁸⁷⁸.

Parece que si la interpretación del artículo 111.1 consiste en que debemos entender por datos, informes o antecedentes cualquier información que pueda ser útil a la Administración tributaria y a la que el profesional haya accedido con ocasión del ejercicio de su actividad, cabría cuestionar la racionalidad, en términos jurídicos, e incluso la oportunidad, de la ampliación del ámbito objetivo del deber de comunicar datos introducida

⁸⁷⁷ SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras". Tomo II: Ley General Tributaria. (artículos 90 al final). pág. 197.

⁸⁷⁸ SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", op. cit. pág. 198.

por la redacción dada al artículo 111.1 L.G.T. por la Ley 10/1.985.

Con independencia de si tal ampliación tiene o no cabida en el marco constitucional, y sin perjuicio de cuanto más adelante se dirá acerca del secreto profesional, "la inclusión de las relaciones profesionales plantea, como primera cuestión, cuál es la finalidad perseguida por el legislador al convertir en potenciales informadores de la Administración tributaria a cualesquiera profesionales, con respecto a cualquier información con trascendencia tributaria - salvo las excepciones establecidas en los apartados 4 y 5- a la que tengan acceso en el ejercicio de su actividad. Si la finalidad que pudiera justificar tal medida legislativa fuese solamente la de proporcionar un mayor acopio de información a la Administración tributaria, ¿por qué limitar la ampliación señalada al ámbito de las relaciones profesionales? ¿Por qué no extenderla, por ejemplo, al ámbito de las relaciones laborales, obligando a cualesquiera empleados o trabajadores dependientes a proporcionar a la Administración cualquier información con trascendencia tributaria a su alcance acerca de las Empresas en que presten servicios?...” llegando a convertir a todos los ciudadanos en “obligados informantes con respecto a cualquier otro ciudadano, cualesquiera que sea la relación existente” entre ellos. “Por esta vía llegaríamos a una situación que armonizaría difícilmente con ciertos valores profundamente arraigados en nuestra sociedad”⁸⁷⁹.

⁸⁷⁹ De esta manera aguda e irónica Sánchez Serrano plantea el peligro de causar cierta alarma social que una ampliación desmesurada del ámbito material del deber de información, puede originar. Ver SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", op. cit. págs. 198 y 199. y ver: FERNANDEZ CUEVAS, A.: "El deber de secreto profesional y la denuncia en materia tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 4ª), de 27 de enero de 1.982". R. D.F. y H.P., nº 165, págs. 657 y ss. En este sentido la facultad que concede a la Inspección el art. 40, a) del R.G.I., cuyo sentido de delación es comentado por MANTERO SAENZ, A.: En "Procedimiento...", op. cit. pág. 503.

Estos datos que se encuentran en poder de los profesionales y que van más allá de las propias relaciones económicas establecidas con su cliente, se producen por las específicas relaciones que se establecen entre ellos, por lo que está en íntima relación con la consideración que las leyes otorguen al secreto profesional. Por estas razones, consideramos que la ampliación del ámbito material del deber de información de terceros, no se produjo tanto por la inclusión en el párrafo 1º del artículo 111, del término "relaciones profesionales", como por la práctica derogación del secreto profesional en materia fiscal que se incluye en la redacción dada al mismo por la Ley 10/1.985 y por la dificultad de delimitar el contorno, la frontera, entre el alcance del deber de informar de los profesionales y el contenido material de la protección que nuestro ordenamiento ofrece al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas⁸⁸⁰.

Creemos⁸⁸¹ que lo más oportuno hubiese sido mantener la expresión, amplia y casi omnicomprendiva de "relaciones económicas" y especificar posteriormente qué tipo de relaciones no pueden dar lugar a información alguna⁸⁸².

Por último, consideramos que puede parecer reiterativa la obligación de información establecida en el artículo 112 para las autoridades y organismos públicos; cuando ya el 111 hace referencia a toda clase de personas físicas o jurídicas, públicas o

⁸⁸⁰ Entendemos, con ARIAS VELASCO, J.: En "Procedimientos Tributarios" op. cit., pág. 151, que la información que los particulares posean en virtud de relaciones amistosas o cualesquiera otras que no tengan el carácter de "económicas, profesionales o financieras" pertenece al ámbito de la intimidad y no puede ser exigida por la Administración Tributaria.

⁸⁸¹ Al igual que LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros" op. cit. pág. 61.

⁸⁸² De acuerdo con ARSUAGA NAVASQUES, J.J.: "Nueva Dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria". Op. cit. pág. 99.

privadas. Pero es que la obligación del 111 tiene como limitación la de que la información se deduzca de las relaciones “económicas, profesionales o financieras”, mientras que tal limitación no existe en el 112, cuya obligación se extiende, en principio, a toda la información con trascendencia tributaria que las entidades públicas posean en cuanto tales⁸⁸³.

Además, como ha quedado dicho también, a éstos sujetos contenidos en el artículo 112 en sus apartados primero y segundo, de la Ley General Tributaria, se les impone un deber de colaboración no sólo facilitando datos, informes y antecedentes, a la Administración tributaria, sino también prestándole apoyo, concurso, auxilio y protección en el ejercicio de sus funciones, y de participar en la gestión o exacción de los tributos mediante advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias, de acuerdo con las leyes y reglamentos vigentes.

⁸⁸³ ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos tributarios". Op. cit., pág. 150.

VI.- MODALIDADES O FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN.

1.- Introducción. Fuentes externas.

La información que obtiene la Inspección puede proceder de la propia Administración, del propio Ministerio de Economía y Hacienda, es decir, de fuentes internas, o bien puede proceder de fuentes externas, sobre todo en virtud del deber de colaboración de terceros⁸⁸⁴. La obtención de esta información externa no ha sido considerada como una tarea típica o exclusivamente inspectora, habiendo sido encomendada a diversos órganos de gestión, sin embargo, es indiscutible que la Inspección es la primera, y en muchos casos la única, interesada en que se recabe esta información, puesto que será la destinataria final de la misma⁸⁸⁵. Es al análisis de la obtención de ésta, - la llamada información externa o fuentes externas -, a lo que dedicaremos nuestro estudio en las páginas que siguen.

Como hemos señalado en diversas ocasiones en este trabajo, la eficacia en la aplicación del tributo y su adecuación a los índices de capacidad contributiva de los sujetos pasivos precisa de una exacta información por parte de los órganos de la Inspección, así como de la ordenación jurídica de los medios y actuaciones oportunas para alcanzar el objetivo previsto. La necesidad de verificar la situación económica de los obligados tributarios, la progresión en la investigación de los datos con trascendencia tributaria resultarían más llevaderas y la gestión del tributo más eficaz, en la medida en que la Inspección

⁸⁸⁴ GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., págs. 223 a 225.

⁸⁸⁵ FERNANDEZ BRIONES, L.M.: "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras". En "El IVA y la Inspección de Hacienda". XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid, 1.984, pág. 767.

disponga del acopio de datos suficientes para conocer la realidad económica de cada contribuyente y a ese fin se encaminan las actuaciones de obtención de información⁸⁸⁶.

La realización efectiva del acopio de información exige la determinación clara de quién debe proporcionar la información, qué datos pueden obtenerse, cómo y qué mecanismos de control existen en todo el proceso⁸⁸⁷. A las dos primeras cuestiones enunciadas nos hemos referido al estudiar los sujetos y el objeto del deber de colaboración individual de facilitar información, respectivamente, en los apartados anteriores. En este punto de nuestro trabajo vamos a referirnos, en primer lugar, al "cómo" pueden obtenerse los citados datos, dejando para un momento posterior, el análisis de los concretos mecanismos de control que existen, actualmente, en nuestro sistema tributario, para hacer cumplir el deber de información tributaria de terceros.

Para conseguir los fines que apuntábamos anteriormente, la Ley General Tributaria, en diferentes puntos de su articulado, artículos 111, 112 y 140, letra d), previó las distintas formas y modalidades de facilitar la información necesaria a los órganos de la Administración tributaria, procurando así una mayor fluidez en el procedimiento comprobador, y mayores atribuciones también en la acción investigadora de la Inspección⁸⁸⁸.

⁸⁸⁶ ESEVERRI, E.: "Las actuaciones inspectoras". R. D.F. y H.P., XXXIX/200, marzo - abril, 1.989, págs. 352 y 353.

⁸⁸⁷ FERNANDEZ BRIONES, L.M.: "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras". Op. cit., pág. 773.

⁸⁸⁸ ESEVERRI, E.: "Las actuaciones inspectoras". op. cit., pág. 353.

2.- Obtención de información por suministro, obtención por captación y obtención directa.

Los deberes de colaboración de toda persona con la Administración para facilitar datos con trascendencia tributaria pueden ser entendidos, bien como deberes de cumplimiento general por parte de los obligados tributarios, o bien como deberes a observar previo requerimiento individualizado por los órganos competentes de la Administración tributaria.

En el primero de los casos, esto es, si la información ha de facilitarse por los obligados a ello con carácter general, el acopio de información hay que entenderla obtenida en cumplimiento de un deber legal por parte del sujeto obligado a facilitarla; en cambio, si la información se obtiene por requerimiento expreso de los órganos inspectores respecto de una persona determinada, la facultad informadora que les asiste habrá que fundamentarla también en una norma legal, como es el apartado 2 del artículo 111 L.G.T, y se obtendrá al hilo de las potestades de comprobación e investigación⁸⁸⁹ que invisten a la Administración tributaria. No debemos olvidar que el desarrollo de las actuaciones inspectoras se sitúa en el ámbito de una función, de un poder-deber, y que, por tanto, en el curso de las comprobaciones realizadas los inspectores actuarios pueden y deben recabar cualquier información con trascendencia tributaria que sea relevante respecto de terceras personas⁸⁹⁰.

Es ya un clásico, unánimemente aceptado, en la doctrina tributaria, la distinción de ALFONSO MANTERO SAENZ⁸⁹¹

⁸⁸⁹ No podemos olvidar que los artículos 111 y 112 se encuentran ubicados, no por casualidad, en la sección 2ª "Comprobación e investigación", del Capítulo III "El procedimiento de Gestión Tributaria", del Título II "La Gestión Tributaria".

⁸⁹⁰ ESEVERRI, E.: "Las actuaciones inspectoras". Op. cit., pág. 353.

⁸⁹¹ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., 3ª. ed, págs. 355 y ss. y 4ª ed. en colaboración con CUESTA

acerca de las formas de obtener la información tributaria referida a terceros, por suministro y por captación.

Para el citado autor, la información se obtiene por suministro cuando la norma tributaria establece la obligación de proporcionar ciertos datos sin necesidad de que la Administración los tenga que solicitar; se entiende así que la persona obligada a facilitarlos lo hace porque se ve afectada por ese deber general de colaborar en la gestión del tributo suministrando datos y antecedentes con trascendencia tributaria.

Las actuaciones de obtención de información por captación se producirían cuando la norma jurídica permite una actuación singularizada de la Administración que exige de una persona que le procure los datos precisos para progresar en la gestión del tributo, de forma que, de no requerirlos, así, no se vería obligado a facilitarlos⁸⁹².

Estas formas clásicas de obtención de información son las que contempla la Ley General Tributaria, que fueron introducidas en virtud de la reforma operada a través de la Ley

RODRIGUEZ, M., págs. 442 y ss.; del mismo autor: "El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)". *Crónica Tributaria*, nº 53, 1.985, pág. 124; y "El deber de información tributaria". *Crónica Tributaria*, nº 51, 1.984. Págs. 206 y ss.

⁸⁹² Se ha hecho eco de esta distinción doctrinal acuñada por MANTERO, toda la doctrina que ha estudiado los deberes de información, entre los que podemos citar sin ánimo de ser exhaustivos : ALONSO FERNANDEZ, F.: "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos", *Gaceta Fiscal*, nº 39, diciembre 1.986, pág. 189. ; LÓPEZ MARTINEZ, J. : "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., págs. 104 y ss. ; ARIAS VELASCO, J. : "Procedimientos tributarios", op. cit., pág. 139 ; PÉREZ ROYO, F. : "Derecho Financiero y Tributario. Parte general", op. cit., 3ª. ed., 1.993, pág. 199 ; MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. : "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op. cit., págs. 423 y 424 ; CASADO OLLERO, G., FALCÓN TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E. : "Cuestiones tributarias prácticas", op. cit., 2ª. ed., págs. 236 y 237.

10/1.985, de 26 de abril⁸⁹³, manteniéndose en los mismos términos tras la reforma efectuada por la Ley 25/95, de 20 de julio.

El artículo 111.1 de la Ley General Tributaria establece que *“Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria”* y el apartado 2º de este mismo artículo distingue:

*“2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen”*⁸⁹⁴.

El artículo 112 de la Ley General Tributaria - que se refiere al deber de información de lo que podríamos denominar el Sector Público -, también recoge esta importante distinción:

“...Estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos...”

⁸⁹³ Como afirma MANTERO al comentar las modificaciones efectuadas por la Ley 10/1.985: "sin que en la legislación anterior a la modificación estuviese nada claro y sin que esté contenido en una norma de carácter general, salvo la anteriormente citada", en Rv. Carta Tributaria, nº 6, Madrid, 1.985, pág. 107.

⁸⁹⁴ CASTROMIL afirma que el apartado 2 del artículo 111 LGT, reformado por la Ley 10/1.985: "constituye una novedad esencial que ampliará enormemente las facultades de la Administración". En "Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero". Rv. Carta Tributaria, nº 20, 1.986.

Sin embargo, no debemos evitar señalar que la distinción entre obtención de información por suministro y obtención de información por captación, se acuñó antes en la doctrina tributaria, con las aportaciones efectuadas por MANTERO, y, posteriormente, se trasladó al ámbito normativo, en virtud de la Reforma de la Ley General Tributaria operada con la Ley 10/1.985, de 26 de abril⁸⁹⁵.

Además, esta distinción ha sido confirmada a través de dos importantes Resoluciones del Tribunal Económico - Administrativo Central, la de 23 de septiembre de 1.987⁸⁹⁶ y la de 15 de noviembre de 1.988⁸⁹⁷.

⁸⁹⁵ MANTERO SAENZ, A. : En "El deber de información tributaria...", op. cit., pág. 124, estima que con anterioridad a dicha reforma "pocos notarían que la Ley General Tributaria carecía de un precepto que habilitara para dictar disposiciones generales que concretaran determinadas obligaciones informativas, puesto que el artículo 111 se refería al requerimiento de la Administración, que transformaba el deber genérico en obligación concreta y particularizada..., se pudo decir que ello estaba amparado por el artículo 112, pero éste se refería al sector público o parapúblico. No obstante se admitía que el artículo 111 habilitaba para dictar disposiciones generales que concretara el deber en obligaciones". La obtención de información por suministro ha pasado en pocos años de ser una forma de obtención de información secundaria, puesto que la Administración se centraba en los concretos procedimientos de obtención mediante requerimiento de datos específicos a concretos sujetos pasivos, que corrían paralelos a un concreto procedimiento de gestión tributaria, a ser la fuente principal de obtención de la misma por lógicas razones de eficacia administrativa y agilidad en la gestión, de tal forma que en la actualidad, más del 80 por 100 de los datos que afluyen a la Administración llegan por dicha vía, que es utilizada por ésta en la llamada comprobación cruzada de declaraciones. Como señalan LÓPEZ MARTINEZ, J. : "Los deberes de información...", op. cit., pág. 104 ; PALAO TABOADA, C. : " La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites". Op. cit., pág. 131, y MANTERO, A. : "Captación de información tributaria : la reciente experiencia española". En XVI Asamblea General del C.I.A.T. Asunción, 1.982, pág. 6.

⁸⁹⁶ Relativa a la solicitud del censo de titulares de "tarjetas - oro", y conocida como de "las tarjetas de crédito".

⁸⁹⁷ Relativa a las listas de titulares de seguros de capital diferido, o de prima única, conocida como la de "los seguros de prima única".

En ellas, y contra la tradición doctrinal y jurisprudencial, se confirma que los requerimientos de información son actos administrativos, con entidad propia, no adjetiva, que “concretan e individualizan el deber de suministrar información de terceros, definen una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma”.

En el considerando 8º de la primera de las Resoluciones se citan, entrecomillados, párrafos cuya paternidad corresponde a MANTERO⁸⁹⁸.

Junto a estas dos modalidades clásicas de obtención de información, un sector de la doctrina⁸⁹⁹ introduce una tercera forma, que denomina “obtención de información directa” por parte de los órganos administrativos, al entender que, en base al artículo 140.d) de la Ley General Tributaria, cabe establecer esta tercera vía de obtención de información.

Estos autores distinguen, por un lado, la existencia de la obtención de información por captación en sentido estricto, que corresponde a la forma individualizada a través de un requerimiento; y, por otro lado, junto a ésta, y apoyada en el

⁸⁹⁸ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., 4ª edición, páginas 442 y 443 : los párrafos entrecomillados del considerando 8º de la Resolución comentada se refieren a la 1ª edición de la misma obra de 1.979.

⁸⁹⁹ Entre otros: PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites". Op. cit., págs. 136 y ss. ALONSO FERNANDEZ, F.: "Las actuaciones de obtención de información en el R.G.I.T." Rv. Gaceta Fiscal, número 39, 1.986, págs. 190 y ss. LÓPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros". Op. cit., págs. 101 y ss. y, del mismo autor : "El procedimiento de la Inspección tributaria a través de su Reglamento General". Rv. de Información Fiscal. Lex Nova, nº 4, julio-agosto, 1.994, especialmente las páginas 17 y ss. ; HERRERA MOLINA, P.M. : "La potestad de información tributaria sobre terceros". Op. cit., págs. 121 y ss.

artículo citado y en la primera parte del apartado 2º del artículo 12 RGIT, y en el inicio del apartado 4º del mismo precepto, la existencia de otra forma de obtención de información: la que se procura el propio órgano administrativo - la Inspección -, medie o no requerimiento para ello, en el curso de actuaciones inspectoras "cerca de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes" con trascendencia tributaria, necesarios para presentes o futuros procedimientos individualizados.

Vamos a proceder al estudio, por separado de las distintas formas de obtención de información, haciendo hincapié en su distinto régimen jurídico aplicable, "ya que la distinción tiene su trascendencia en cuanto que la normativa y el procedimiento de obtención son diferentes en cada caso"⁹⁰⁰.

3.- Notas esenciales de la obtención de información por suministro.

La Ley 10/1.985, de 26 de abril, dio nueva redacción a los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, incorporando obligaciones concretas de información y diseñando mejor el genérico deber de información. En la redacción de 1.963⁹⁰¹, la LGT carecía de un precepto que habilitara para dictar disposiciones generales que concretaran determinadas obligaciones informativas, puesto que el artículo 111 se refería al requerimiento de la Administración, que transformaba el deber genérico en obligación concreta y particularizada; ¿dónde

⁹⁰⁰ MANTERO SAENZ, A: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., pág. 355.

⁹⁰¹ Acerca de la legislación anterior a la LGT de 1.963 en cuanto al deber general de información, ya nos hemos referido en la parte que hemos dedicado a la evolución histórica. Pero al respecto puede verse, por ejemplo: MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento de la Inspección Tributaria". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 2ª edición. Madrid, 1.981

constaba que la facultad de la Administración de requerir información podía concretarse, no en actos administrativos singularizados, sino en disposiciones de carácter general?. Se pudo decir que ello estaba amparado por el artículo 112, pero éste se refería al sector público o parapúblico. No obstante, se admitía que el artículo 111 habilitaba para dictar disposiciones generales, que concretaran el deber en obligaciones. Y se comenzó a distinguir entre la obtención de información por suministro y por captación, correspondientes, respectivamente, a las obligaciones impuestas por normas generales y en virtud de requerimientos concretos⁹⁰².

Tal como ha quedado dicho en páginas precedentes, la formulación de la distinción entre obtención por suministro y obtención por captación se debe a MANTERO, con él entendemos que la obtención de información por suministro se produce en aquellos casos en que la norma establece, con carácter general, la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración tributaria los requiera. El caso más típico es el de las relaciones de ingresos y pagos. La Administración espera que se le proporcionen los datos, de manera que, si no sucede así, exige el cumplimiento de la norma que ha establecido tal obligación con carácter general⁹⁰³.

De esta definición destacan dos notas distintivas, en primer lugar, la necesaria existencia de una norma que establezca, con carácter general, la obligación de facilitar dicha información, y en segundo lugar, la posición, o si se prefiere, la conducta de los órganos administrativos para poseer dicha

⁹⁰² MANTERO SAENZ, A: "El deber de información tributaria (Artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)". *Crónica Tributaria*, número 53, 1.985, pág. 124.

⁹⁰³ MANTERO SAENZ, A: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", *op. cit.*, 3ª. ed., pág. 355 y 4ª ed., pág. 442.

información, que ha de consistir en adoptar una actitud pasiva, limitándose a esperar que los obligados tributarios cumplan con su obligación de hacer partícipe a la Administración de la información poseída por aquéllos. Sólo, en un momento posterior, cuando los obligados tributarios han dejado pasar los plazos establecidos para el cumplimiento de la citada obligación, es cuando la actividad administrativa se produce, dirigiéndose contra el incumplidor de la citada obligación, para exigirle la realización de la misma⁹⁰⁴.

Podemos afirmar, con MANTERO, que existe un "deber general de información", que se concreta en "normas generales" que obligan a grupos de obligados a proporcionar determinados datos en la forma que reglamentariamente se establece, y tales normas concretas traducen el deber general en una obligación concreta: son los supuestos de obligaciones de suministro. Pero tal deber de colaboración también puede traducirse en obligaciones concretas y singularizadas, a través de "actos administrativos" individualizados - requerimientos, peticiones -, que, de no existir, no producirían el nacimiento de la obligación de información. Dicho de otra forma: el deber general de información se convierte en obligaciones concretas, a través de disposiciones generales o a través de actos administrativos⁹⁰⁵, coincidiendo tal distinción entre la que hemos realizado entre la obtención por suministro y obtención por captación⁹⁰⁶.

La modalidad de obtención por suministro reviste un carácter general, fijado normativamente respecto de ciertos

⁹⁰⁴ Ver QUEROL GARCIA, M^a. T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 256.

⁹⁰⁵ Acerca del nacimiento del deber tributario a través de la ley o a través de un requerimiento de la Administración, ver: HERNANDEZ GONZALEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios". Civitas, REDF, 1.991, págs. 11 y ss.

⁹⁰⁶ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit. págs. 355 y 356.

sujetos o de ciertas operaciones, que habrán de poner en conocimiento de la Administración la totalidad de datos u operaciones de los exigidos por la norma que tengan en su poder, normalmente con carácter periódico y sin relación alguna con sujetos pasivos concretos o con hechos determinados que estén siendo objeto de comprobación e investigación. Esto se traduce en un deber de declarar esos datos que recae sobre los sujetos afectados, cuyo incumplimiento puede generar las correspondientes sanciones. Es el caso, fundamentalmente de profesionales, empresarios y entidades financieras⁹⁰⁷, es decir, sujetos que ejercen sus actividades en el sector privado, pero también recaen sobre los entes y funcionarios que realizan sus actividades en el sector público.

Las normas que establecen el deber de proporcionar determinados datos con carácter general pueden ser de dos tipos o clases: aquéllas que imponen la comunicación individual de un dato o hecho determinado - por ejemplo la celebración de un contrato - y aquellas otras que obligan a la comunicación periódica de datos de una determinada clase - es el caso de la declaración de retenciones -, siendo éstas últimas las más abundantes y las que mejor rendimiento ofrecen, en términos de eficacia, a los órganos de la Administración Tributaria⁹⁰⁸.

Normalmente, las normas que establecen el deber de suministrar datos con trascendencia tributaria relativos a terceros con los que les une una relación económica, financiera o profesional, suelen establecer de manera específica, las personas que resultan obligadas, los datos que éstas han de suministrar, así como los modelos a través de los cuales ha de materializarse dicho deber; de forma que se establece un

⁹⁰⁷ MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: Curso de Derecho Financiero y Tributario", op. cit., págs. 424.

⁹⁰⁸ PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", op. cit., pág. 131.

procedimiento de obtención de información tasado, en el que la actuación administrativa ha de limitarse a la recepción de las declaraciones que sirven de soporte a dichos datos, y a la comprobación de su realización y veracidad.

Nuestra legislación está plagada de normas que imponen a determinadas personas la obligación de suministrar periódicamente información respecto de sus relaciones con terceros; las más conocidas son las relaciones de operaciones con terceros y las declaraciones de retenciones y pagos a cuenta efectuados por rendimientos del trabajo y del capital, pero junto a ellas existen otras muchas que afectan principalmente a algunos sujetos (Notarios, Registradores, Corredores de Comercio, etcétera), a diversas instituciones privadas (Bancos, empresas fabricantes de algunos productos específicos) e instituciones de Derecho público (Gobiernos Civiles, Ayuntamientos, Banco de España, etc.)

MANTERO⁹⁰⁹ señala que muchas veces el deber de información está regulado, en cuanto obligaciones concretas establecidas por disposiciones de carácter general, en muy variadas disposiciones, desde leyes y reglamentos de los diversos impuestos hasta las dictadas con tal exclusiva finalidad.

FERNÁNDEZ BRIONES señala que posiblemente seamos el país con mayor número de obligaciones de suministro de información y, con seguridad lo somos dentro de los que tienen sistemas tributarios cercanos al nuestro⁹¹⁰.

⁹⁰⁹ MANTERO SAENZ, A.: "El deber de información tributaria (Artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)", op. cit., pág. 124 y 127.

⁹¹⁰ FERNANDEZ BRIONES, L.M.: En "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras", op. cit., pág. 774, señala la siguiente bibliografía en la nota (6): En relación a Estados Unidos, véase: BARCELO RICO-ABELLO, G.: "La organización de la gestión tributaria: la Administración de los Tributos en Estados Unidos de América", I.E.F., Madrid,

Al respecto, MANTERO efectuó un Catálogo de las normas de carácter general que contenían nada menos que 25 obligaciones concretas de suministro de información⁹¹¹, de las que ocho o nueve no se cumplían ni se exigía su cumplimiento.

Las dificultades principales al efectuar este catálogo vienen determinadas por la dispersión normativa que hace arduo recopilar todas las existentes y averiguar qué Centro directivo es el encargado de controlar su cumplimiento, además de que muchas obligaciones concretas están establecidas, pero sin decirse cómo se cumplen, es decir, que precisan de desarrollo reglamentario.

Con posterioridad, y con la ayuda de las Inspecciones Regionales Financieras y Tributarias, se consiguió realizar un catálogo en la Unidad Central de Información, fechado en 24 de marzo de 1.982, que constaba de 36 obligaciones concretas, de las que se tenía la seguridad de que no se cumplían al menos 13; el abigarramiento es completo, incluso las duplicidades, y no existen normas que desarrollen las Leyes de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, que, en principio, deben controlar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre

1.982; en relación a Inglaterra, véase el libro de READER, MICHAEL: "Tax investigation handbook," Butterworths Ed., Londres, 1.981, en el que se describen los mecanismos de información ingleses posteriores a la reforma de 1.977; Francia, según la "Memoria de la visita a los servicios de Inspección Franceses", girada por MARTINEZ GENIQUE y FERNANDEZ CORDEIRO, publicada por la Mutualidad de Inspectores Diplomados de Tributos, Madrid, 1.969, y, en menor grado, Italia, pues, aunque ya en 1.972 disponía de un abanico de posibilidades informativas, no llegan a cubrir el amplio espectro de las existentes en España, véase el informe presentado por CARO CEBRIAN y SAENZ DE SANTAMARIA de la visita girada a los servicios financieros de ese país.

⁹¹¹ MANTERO SAENZ, A: "Procedimiento...", op. cit., 2a. edición, págs. 241 y ss.; 3a. edición, págs. 368 y ss.; 4a. edición, págs. 453 y ss.

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aunque la información tenga por destino otros tributos. De no facilitarse a las Comunidades, éstas estarán faltas y deberían utilizar sus competencias, ejercitables por delegación del Estado; de facilitarse a las Comunidades, éstas las remiten a algún centro coordinador - redistribuidor⁹¹².

Las deficiencias de las abundantes normas que regulan las obligaciones de suministro de información, son numerosas y enervan buena parte de su efectividad. Siguiendo a FERNÁNDEZ BRIONES⁹¹³, básicamente estas deficiencias pueden clasificarse en tres órdenes de problemas:

1.- Dispersión y carácter anecdótico de la legislación: salvo algunas obligaciones de carácter general, la mayor parte han surgido al hilo de un impuesto o para hacer frente a una situación concreta, sin tener en cuenta la legislación previamente existente y sin generar una estructura común para su cumplimiento y control. Este hecho ha producido una situación de enorme desorganización; hay obligaciones que se solapan, otras que nunca han tenido eficacia y algunos campos en los que la lógica exigiría que existiesen obligaciones de suministro y que, sin embargo, no han sido regulados. Sería necesario revisar la totalidad del sistema para simplificar las obligaciones existentes estableciendo un procedimiento común a todas ellas y procurando que se ajusten a un plan global que satisfaga las necesidades informativas de los distintos impuestos.

2.- Deficiente estructura organizativa: Al haberse generado las obligaciones de suministro anárquicamente, según

⁹¹² MANTERO SAENZ, A: "El deber de información tributaria. (Artículos 111 y 112 LGT), op. cit., pág. 127.

⁹¹³ FERNANDEZ BRIONES, L.M.: "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras". op. cit., págs. 775 y ss.

las necesidades concretas aparecidas en la aplicación de un determinado impuesto, no es de extrañar que no exista una estructura organizativa unitaria para la recepción y control de las correspondientes declaraciones. La recepción corresponde, la mayor parte de las veces, a la Dependencia de Relaciones con los contribuyentes, pero no faltan las obligaciones de suministro que pueden o deben cumplirse directamente ante las dependencias informáticas, o ante otras dependencias administrativas.

3.- El tercer orden de problemas - que FERNÁNDEZ BRIONES apuntaba en su excelente trabajo⁹¹⁴ -: se centraba en la indefinición y falta de graduación de la normativa sancionadora. Este problema ha sido superado con la modificación de la Ley General Tributaria a través de la Ley 10/1.985, que redactó íntegramente el capítulo VI "Infracciones y sanciones" de la LGT. Estableciendo el régimen sancionador en caso de incumplimiento de los deberes de suministro de información en los artículos 77.1.e), y 78 , pero no es hasta 1.995, con la aprobación de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, cuando se establece el régimen sancionador de forma clara y expresa en relación con los deberes de información por suministro.

En efecto, una de las mayores virtudes - en el tema que nos ocupa -, de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, es la introducción y consagración del régimen sancionador de los deberes de suministrar información tributaria con carácter general, ya que por primera vez se incluye de forma tan clara, en nuestro ordenamiento, la tipificación del incumplimiento de los deberes de información de carácter general, es en el reformado artículo

⁹¹⁴ FERNANDEZ BRIONES, L.M.: "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras". en "El IVA y la Inspección de Hacienda". Op. cit., págs. 774 y ss.

78.1.b) donde se establece que *“en particular, constituyen infracciones simples las siguientes conductas:*

b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley”.

No obstante, lo anterior queda dicho, en este momento, a título ilustrativo, no vamos a abundar en ello, por cuanto, del régimen sancionador por incumplimiento de los deberes de información de carácter general o de suministrar datos, informes o antecedentes tributarios relativos a terceros, nos ocuparemos en la última parte de este trabajo.

Podemos afirmar que los tres órdenes de problemas que apuntaba FERNÁNDEZ BRIONES, siguen vigentes en 1.995, exceptuando mejoras puntuales, como por ejemplo la aprobación del Real Decreto 2027/1.995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas que obedece a razones de coordinación, equiparación y uniformidad de la regulación de los deberes impuestos a las diversas fuentes de suministro de información, es decir, tanto si los sujetos obligados a informar desarrollan actividades privadas como públicas.

También se ha mejorado en la regulación relativa al régimen de las sanciones; y en la organización de la Administración tributaria, con la creación de la Agencia Estatal, todo ello, junto con una Inspección de tributos que nos recuerda constantemente la importancia del cumplimiento de dichos deberes; la posición de los obligados tributarios impelidos a su cumplimiento, se mueve ante la más absoluta inseguridad jurídica que reposa sobre la presión fiscal indirecta que la realización de los mismos conlleva y la presión psicológica que

subyace de la interrelación de los elementos anteriormente descritos⁹¹⁵.

Para garantizar al obligado tributario una mayor seguridad jurídica, sería deseable y necesario - y se redactó en su día en la Dirección General de Inspección, como consecuencia del catálogo y del "estado de la cuestión" anterior - un Texto refundido de todas las obligaciones concretas de información, con mención de modelos y plazos, de Centros competentes, de mecanización, etc.⁹¹⁶.

Lo cierto es que a pesar de los problemas apuntados por la doctrina desde hace años, el legislador de 1.995 no ha procedido aún a afrontar las perspectivas de la elaboración de un Texto refundido de los deberes de suministrar información tributaria relativa a terceros, y ha desaprovechado la oportunidad de proceder a una sistematización, rediseño, actualización y mejora, en definitiva, de esta materia, permaneciendo la regulación de las formas de obtención de información, inalterada tras la reforma de la Ley General Tributaria practicada por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, no es que creamos que tal refundición deba enmarcarse en el seno de la Ley General Tributaria, sino que pensamos que debe efectuarse a través de la elaboración de un código legislativo con entidad propia, que agrupe todas las normas que contienen deberes de suministro, independientemente de los conceptos impositivos por los que aquéllos vengán exigidos.

⁹¹⁵ Mantero señala el importante "efecto externo" (aparte del puramente directo, en el contribuyente afectado por el dato adquirido) que la obtención de información producía en el resto de contribuyentes" En: "El deber de información tributaria..." op. cit., pág. 124.

⁹¹⁶ En tal sentido, MANTERO SAENZ, A., matiza que "algo de eso se hizo en los tiempos del Servicio Central de Información", en "El deber de información tributaria. (Artículos 111 y 112 LGT)", op. cit., pág. 127.

4.- Deberes específicos de suministro de información tributaria sobre terceros.

4.1.- Introducción.

Tal como hemos señalado en el apartado anterior de este trabajo, como desarrollo del deber genérico de suministrar información con trascendencia tributaria, diversas disposiciones han establecido deberes específicos de colaboración, estas normas que concretan deberes de información por suministro son de diversa índole⁹¹⁷, unas veces, vienen determinados por las normas generales aplicables a todos los tributos (como es el caso de los deberes de los retenedores, establecidos en la propia LGT, 111.1⁹¹⁸, aunque la mayoría vienen impuestos por las leyes y reglamentos que regulan el impuesto del cual derivan.

Debemos aclarar que no pretendemos reelaborar el Catálogo de los deberes de suministro efectuado por MANTERO, por cuanto excedería el ámbito de este trabajo, pero si que pretendemos estudiar detenidamente algunos de aquellos que vienen determinados por la propia Ley General Tributaria especificándose ya en el propio artículo 111.1, como "particularmente sujetos al deber de colaboración"⁹¹⁹ englobando los deberes de los retenedores por rendimientos del trabajo y del capital, y de los obligados a ingresar a cuenta; información relativa al cobro de honorarios profesionales, o

⁹¹⁷ En este sentido, ver: FERNANDEZ BRIONES, L.M.: "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras", op. cit. pág. 775.

⁹¹⁸ Aunque en este caso, los deberes de suministro de los retenedores se regularon primero en las Leyes del IRPF y del I. sobre Sociedades, y con la reforma de la LGT, efectuada por la Ley 10/1.985, se incluyeron en ésta. Nada decía la LGT en su redacción original de 1.963, acerca de la obtención de información por suministro.

⁹¹⁹ MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op. cit., pág. 423.

derivados de la propiedad intelectual o industrial o de autor; información suministrada por los mediadores y comisionistas por actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales. Y algunos de los otros, no "particularmente" recogidos en la L.G.T., que, derivando de otras leyes, han sido considerados como más relevantes.

En definitiva, pues, la metodología que seguimos en el presente trabajo, en el análisis de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, nos lleva, tras estudiar los caracteres básicos que configuran la forma de obtención, por parte de la Administración tributaria, de la información de terceros con trascendencia tributaria, por suministro, a proceder al examen de unos especiales deberes de aportar datos, informes o antecedentes atribuidos a determinadas personas, que se materializan en unos concretos documentos o declaraciones que con carácter periódico, unas veces, y puntual, otras, deben suministrar o aportar a la Administración tributaria, fruto del deber de colaboración impuesto con carácter general por la L.G.T. y, con frecuencia, concretado en normas tributarias específicas⁹²⁰, que delimitan, aclaran, concretan, desarrollan y posibilitan la aplicación práctica de estas especiales obligaciones de información.

Como pusimos de manifiesto con anterioridad, ya MANTERO⁹²¹ había efectuado un catálogo de las obligaciones

⁹²⁰ "Hay que distinguir entre el "deber general" de información, que se lleva a cabo estableciendo "obligaciones concretas", a través de disposiciones de carácter general (generalmente reglamentarias) o a través de requerimientos concretos (actos administrativos), y tales obligaciones concretas. Y estas obligaciones concretas, cuando se establecen por normas de carácter general, constan en disposiciones sin relación a tributos en concreto o en disposiciones relativas a un determinado tributo". Así lo establece MANTERO SAENZ, A.: En : "El deber de información tributaria. (Artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)". Crónica Tributaria, 53, 1.985. pág. 126.

⁹²¹ MANTERO SAENZ, A: "Procedimiento en la Inspección tributaria". Op. cit., págs. 368 a 389.

específicas recogidas en normas concretas, poniendo de manifiesto la superposición de normas y la costumbre de no contener cláusulas derogatorias, que hacían difícil saber con exactitud si estaban o no vigentes, produciendo la consecuente inseguridad jurídica, y además, resultando difícil, muchas veces, su aplicación efectiva.

Nosotros sin ánimo de ser exhaustivos, vamos a exponer, de entre las que con toda certeza están vigentes actualmente, las que por su generalidad o por su trascendencia se consideran más significativas⁹²², aplicándose, en numerosas ocasiones, por temor a las sanciones - de las que nos ocuparemos más adelante -, y que constituyen un instrumento no sólo relevante por la información que facilitan y la posibilidad de cruzar dicha información, sino también por ser, en muchos casos, un importante instrumento recaudatorio⁹²³.

4.2.- Deberes de suministro de información de los retenedores y de los obligados a ingresar a cuenta.

El deber de facilitar declaraciones o relaciones de las retenciones practicadas que recae sobre una amplia gama de sujetos, ya sean empresarios, entidades bancarias y crediticias, profesionales u otras personas o entidades, respecto a los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario o de actividades

⁹²² QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda" Ed. Deusto, 1.991.Pag. 260.

⁹²³ Se produce, lo que Mantero denomina "efecto indirecto" sobre la recaudación: el mero hecho de exigir información sobre determinados sectores económicos concretos genera un aumento del número de declaraciones presentadas y de la veracidad de las mismas, al acercar el control fiscal a los contribuyentes. Ver: MANTERO SAENZ, A: "Captación de información tributaria: la reciente experiencia española", en la XVI Asamblea C.I.A.T., Asunción, Paraguay, mayo, 1.982. Citado por FERNANDEZ BRIONES, L.M.: En "Planificación y Organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras". Op. cit., pág. 769.

profesionales, que abonen en el ejercicio de sus actividades, tiene una larga tradición histórica en nuestro país, como hemos visto en la segunda parte de este estudio.

Sin embargo, no es hasta la Ley 10/1.985, cuando se incorpora de forma específica a la Ley General Tributaria, en su artículo 111.1.a)⁹²⁴.

A raíz de la Ley 25/1.995, se añade al mismo precepto y junto a los retenedores, la referencia concreta a los obligados a ingresar a cuenta, adaptándose de esta forma la nomenclatura legal a la variada gama de situaciones tributarias que hoy se pueden dar, a pesar de que no se hayan modificado los preceptos correspondientes a los sujetos pasivos del tributo, que han quedado, con la salvedad del artículo 37, inalterados⁹²⁵.

A) Ámbito subjetivo.

A.1) Retenedores.

Respecto al deber de los retenedores, GUIO MONTERO ha indicado que “resulta poco menos que chocante, que se haya incluido la figura del retenedor en el articulado de la Ley General Tributaria, sin que antes se haya especificado claramente en qué consiste esta figura que aparece en la

⁹²⁴ En efecto, la redacción original de la LGT de 1.963 nada decía respecto al deber de los retenedores, el mérito de la inclusión de este deber de suministro se debe a la Ley 10/85, al modificar el art. 111. Sin embargo la existencia de este deber de suministro no deriva de la propia Ley General Tributaria, sino que estaba establecido en la normativa del IRPF (art. 10 Ley 44/78) y del I. sobre Sociedades (art. 32 de la Ley 61/1.978 y artículos 253 y ss. de su reglamento). En la evolución histórica de este trabajo hacemos referencia a los antecedentes del deber de declarar las retenciones practicadas. Ahora nos referimos solamente a la legislación actualmente vigente.

⁹²⁵ Al respecto, ALONSO GONZALEZ, L.M. en la obra colectiva : “La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995, de 20 de julio”, op. cit., págs. 265 y 266.

regulación de los nuevos Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, pero que carece de respaldo legislativo en la Ley General Tributaria. Es un "tertius genus" que ahora entra en el articulado de la Ley General Tributaria de una manera adjetiva sin que previamente se haya calificado cuál es su naturaleza jurídica⁹²⁶.

Salvo normas específicas, la retención se regula en su cuantía, obligados a retener, exclusiones y procedimiento por normas reglamentarias, lo que no sería legal para los elementos esenciales de una relación tributaria sustantiva⁹²⁷.

La figura de la Retención tributaria es una forma de colaboración con la Administración tributaria, no sólo por el deber de facilitar el listado de sujetos a los que se les ha practicado la retención, sino por el propio deber de retención en sí, que constituye, desde el punto de vista jurídico un deber de prestación. Junto al deber de retener existe la paralela obligación de ingresar las cantidades retenidas al Tesoro Público, es decir, al realizarse el presupuesto de hecho de la retención, nace un derecho de crédito en favor de la Hacienda Pública, lo que hace configurar dicho vínculo jurídico como obligación, y obligación de dar, no como deber. Aunque responda, en definitiva, al mismo fundamento jurídico de colaboración hacia la Hacienda Pública⁹²⁸.

La figura de la retención está configurada como un deber tributario, impuesto a terceros ajenos al sujeto pasivo, que con independencia de que sean o no considerados como sustitutos

⁹²⁶ GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., pág. 249.

⁹²⁷ PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PEREZ, J.: "Retenciones: naturaleza e incumplimientos". Rv. Impuestos, nº 24. 1.989. pág. 90

⁹²⁸ CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco". Rv. H.P.E. nº 68. 1981 pág. 159 y ss.

del contribuyente⁹²⁹, o como responsables⁹³⁰ al estar previsto que del incumplimiento de sus obligaciones tanto materiales

⁹²⁹ El principal defensor de la calificación del retenedor como sustituto del contribuyente, que es FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero Español". Op. cit., 17ª edición, páginas 374 y 375 y 381 y ss. ; del mismo autor : "Sujetos pasivos y capacidad económica", Civitas, REDF, nº 71, 1.991, págs. 310 y ss. ; y, también del mismo autor : "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", Civitas, REDF, nº 72, 1.991, págs. 465 y ss. ; explica la figura del sustituto y profundiza en el caso de sustitución con retención. En cambio sus ideas no son compartidas por otros autores como MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Op. cit., ed. de 1.990, págs. 353 y ss., quienes aclaran que "en el sistema tributario actualmente vigente, el mecanismo de la retención a cuenta en los impuestos sobre la renta ha eliminado el de la sustitución, sin que pese a sus analogías pueda considerarse el mismo instituto jurídico." Apoyando su argumentación en la jurisprudencia, STS de 27-V-1988, que también entiende diferentes las figuras de la sustitución y de la retención y además, también son reguladas ambas instituciones de forma separada por la LGT, tras su modificación parcial por Ley 10/1.985, de 26 de abril. En el mismo sentido, en "Cuestiones tributarias prácticas", obra colectiva efectuada por CASADO OLLERO, G., FALCÓN TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E., La Ley, 2ª edición, pág. 217, entienden que "la obligación del retenedor, como la del obligado a realizar pagos fraccionados, es una obligación autónoma, aunque de carácter auxiliar o provisional y a cuenta de otra obligación posterior incierta. La llamaremos obligación tributaria provisional, porque si la definitiva no llega a nacer o nace en cuantía inferior a la provisional, el importe de esta última o el exceso sobre la definitiva, se restituye al contribuyente, que fue quien soportó en su patrimonio los efectos económicos de la obligación provisional". Añadiendo que la obligación del retenedor no es una obligación ajena, sino una obligación que sólo a él incumbe. por lo que "jurídicamente no puede afirmarse que la obligación del retenedor sustituye a la del contribuyente de anticipar el ingreso del tributo futuro e incierto. Aunque en la mente del legislador o en el momento prejurídico se trate de hacer colaborar a una persona en el cumplimiento de los deberes tributarios de otra, no hay jurídicamente hablando, sustitución". También el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, RD 939/1.986, de 25 de abril se refiere a los retenedores como "obligados tributarios", abandonando el tradicional término de "sujetos pasivos", de alcance más limitado. También HERRERA MOLINA, P.M. : "Obligados" y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación". Carta Tributaria, Monografías, nº. 137, 15-V-1.991, pág. 2, considera al retenedor como categoría subjetiva autónoma y distinta de la figura del sustituto.

como formales se derivaran las correspondientes sanciones, son calificados de obligados tributarios.

En efecto, el artículo 24.1.b) y 24.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos se refiere a los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo como obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección, a la que deberán prestar la mayor colaboración en el desarrollo de su función. Se trata, pues, de un obligado tributario y cuya naturaleza jurídica responde a la figura del colaborador, siendo una manifestación de esta amplia colaboración que presta, el deber de suministrar información de las retenciones practicadas, y por esto se incluye en el art. 111 LGT de una forma específica.

La regulación actual del deber de información de los retenedores, en el ámbito de la imposición personal sobre la renta, está contemplada de forma genérica en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 102 en relación al 98 y desarrollada en el Real Decreto 1.841/1.991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias, artículo 59.Dos, en la Orden de 31 de enero de 1.995, que aprueba los Modelos de declaración de retenciones e ingresos a cuenta, la Orden de 7 de junio de 1.995, por la que se aprueban los Modelos 123 y 124 de declaración - documento de ingreso y los Modelos 193 y 194 del Resumen Anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades y la Orden de 25 de octubre de 1.995, que aprueba el Modelo Resumen Anual de retenciones y subvenciones satisfechas por entidades.

⁹³⁰ PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PEREZ, J.: "Retenciones: naturaleza e incumplimientos". Rv. Impuestos, núm. 24. 1.989, pág. 94.

El sujeto sobre el que recae el deber de suministrar información sobre las cantidades retenidas, es en base al citado artículo 102, "*el sujeto obligado a retener*". Lo cual nos remite al, también citado, artículo 98 que nos aclara quienes pueden ser sujetos del deber de retener, señalando, por un lado, a las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto ; por otro a los empresarios individuales y los profesionales, por las rentas que abonen o paguen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

En el Impuesto sobre Sociedades, se dedica el artículo 146 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, en términos prácticamente idénticos a los de la imposición sobre la renta de las personas físicas⁹³¹. Además, su Disposición Derogatoria única, apartado 3, dispone que hasta la entrada en vigor de la norma reglamentaria que se dicte en virtud de habilitación prevista en el citado artículo 146, continúan en vigor las normas relativas a la obligación de retener, en relación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, vigentes a la entrada en vigor de la misma. Por tanto, siguen en vigor el artículo 32.1 de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 253 de su Reglamento, y continúan siendo totalmente aplicables a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades las disposiciones contenidas en el artículo 98.1 de la Ley 18/1.991 del Impuesto

⁹³¹ El primer apartado del mencionado artículo 146 reproduce literalmente el tenor del 98.Uno de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ; sus apartados segundo y tercero transcriben el artículo 102 de esta Ley citada, y su apartado cuarto se dedica a las rentas que se considerarán exentas de retención.

sobre la Renta de las Personas Físicas y los artículos 41 y 42 de su Reglamento, R.D. 1.841/1.991⁹³².

Los problemas prácticos que se suelen presentar sobre los deberes de información de los retenedores, se originan a través de las diversas resoluciones de la Dirección General de Gestión Tributaria, por las que se aprueban los modelos de declaración de las retenciones directas e indirectas.

Así la resolución de la Dirección General de Tributos de 24-XI-1.980 plantea problemas al aprobar un modelo 192 de declaración en el que aparecen los datos de los intereses de cuentas bancarias, sobre el cual se pronunciaron el T.E.A.C. (Resoluciones de 6 de febrero de 1.981 y la de 15 de Julio de 1.981), la Audiencia Nacional (Sentencia de 7 de Junio de 1.984), el Tribunal Supremo (Sentencia de 24 de Septiembre de 1.985) y el Tribunal Constitucional en su Auto de 23 de Julio de 1.986, confirmando la eficacia de la resolución impugnada⁹³³, de los que daremos cuenta con más detenimiento en páginas posteriores.

A.2) Obligados a ingresar a cuenta.

La figura del ingreso anticipado que pueden llevar a cabo empresarios y profesionales respecto a las retribuciones no dinerarias que satisfagan a sus trabajadores, aparece por primera

⁹³² Ver al respecto, BLESÁ BAGUENA, A., BERGUA CANELLES, R., CIUTAD CURA, I. y PADROL MUNTÉ, H.: "Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades". Editorial Praxis, 1ª edición, Barcelona, 1.996, pág. 313.

⁹³³ JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España". Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaria General Técnica. Centro de Publicaciones. Madrid, 1.987. págs. 40 y ss.; PIÑEL, E.: "Las retenciones y el secreto bancario". Rv. Crónica Tributaria, nº 39, 1.981. págs. 307 y ss.; MANTERO SAENZ, A.: "Comentarios a la resolución del T.E.A.C. de 15 de julio de 1.981". Rv. Crónica Tributaria, nº 46, págs. 232 y ss.

vez en nuestro ordenamiento jurídico con la entrada en vigor de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros y el Decreto que desarrolló la misma, número 2027/1.985, en los que se disponía su aplicación en los casos de retribuciones en especie abonadas por Entidades financieras, así como la retención, que el Decreto denominó posteriormente ingreso a cuenta, sobre determinados rendimientos aún no devengados, y sobre rendimientos de capital mobiliario presuntos, y ajustados por razón de vinculación⁹³⁴.

Generalizándose con la Ley 18/1.991 y su reglamento 1.841/1.991. "Cumpliéndose los deseos del legislador de conseguir los mismos objetivos logrados con la retención a cuenta, en especial aquellos de control de rentas"⁹³⁵ ante la dificultad técnica de la utilización de la retención en los casos en que no se efectuaba el abono de rentas en dinero o signo que lo representara, y no era posible efectuar una detracción en el momento del citado abono⁹³⁶.

El deber de suministrar información en cumplimiento del artículo 111.1.a) de la Ley General Tributaria ha sido

⁹³⁴ Posteriormente, la Resolución de 7-XI-1.988 de la Dirección General de Gestión Tributaria, por la que se aprobaron los modelos que debían presentarse en 1.989, sobre el ejercicio anterior, introduciendo modificaciones en el modelo 190 sobre el resumen anual de retención indirecta del I.R.P.F. y I.S., plantea problemas ya que por primera vez, y con el rango propio de una resolución que aprobaba un modelo, se exigía que se identificase, junto con las retribuciones sometidas a retención, otras percepciones, como las retribuciones en especie, dietas y asignaciones de viaje no sometidas a gravamen en las condiciones del entonces vigente artículo 42 del Reglamento del I.R.P.F., cantidades satisfechas por premios literarios, artísticos o científicos y las indemnizaciones no sujetos.

⁹³⁵ ALGUACIL MARÍ, P. : "La Retención a Cuenta en el Ordenamiento Tributario Español". Aranzadi Editorial, Pamplona, 1.995, pág. 103.

⁹³⁶ Ver además, ALGUACIL MARÍ, P. : "Breve apunte sobre la figura del ingreso a cuenta : régimen jurídico y relaciones con la retención a cuenta". Rv. DF y HP, núms. 231-232, 1.994, págs. 751 y ss.

desarrollado en el artículo 59. Dos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte, y respecto del deber de informar acerca de los ingresos a cuenta que incumbe a las personas jurídicas, nada dice el apartado segundo del artículo 146 de la Ley 43/1.995 del Impuesto sobre Sociedades, aunque, por la equiparación que efectúa en el primer apartado de la obligación material de ingresar a cuenta con la obligación material de ingresar la cantidad retenida, puede inferirse que la misma obligación formal de declarar será exigible en ambos casos, y que deberá esperarse que el desarrollo reglamentario establezca los términos de los deberes de declaración citados.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al igual que sucede con los retenedores, a los que quedan efectivamente equiparados en cuanto al deber formal, también incumbe a los obligados a ingresar a cuenta, presentar declaraciones trimestrales y una declaración o resumen anual de los ingresos a cuenta practicados, en la que además de los datos identificativos del obligado, deberán constar los de identificación del sujeto que ha percibido la renta, así como la descripción de los conceptos de la misma, incluyendo las dietas exceptuadas de gravamen y los rendimientos exentos.

Además, aunque no exista obligación de ingresar a cuenta, subsiste el deber de declarar, - se tratará de una declaración negativa -, el pago de las retribuciones en especie que se hubiese efectuado, aunque sin el correlativo ingreso en el Tesoro⁹³⁷.

⁹³⁷ MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Editorial Lex Nova, Valladolid, 1.994, págs. 472 y 473.

Además, deberán expedir certificaciones acreditativas de las cantidades retenidas e ingresadas a cuenta.

Nos ocuparemos a continuación, con más detenimiento, del contenido, requisitos y forma de las declaraciones de retenciones y pagos a cuenta.

Por otra parte, y al igual que sucede con los retenedores, del incumplimiento del deber formal, y no sólo del material de ingresar a cuenta, derivan responsabilidades en el ámbito sancionador, a las que nos referiremos en el último apartado de este trabajo.

Finalmente, debemos decir que los deberes formales que se imponen a los retenedores y a los obligados a ingresar a cuenta tienen carácter periódico y deberán cumplirse con carácter general, no obstante, también podrá recabarse la información que los mismos deban contener mediante requerimiento administrativo.

B) Declaraciones o relaciones de retenciones y pagos a cuenta.

El artículo 111.1.a) de la Ley General Tributaria, establece la especial obligación de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, de "*presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas, en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales*".

Estas relaciones aludidas en el citado precepto se concretan en las normas reglamentarias de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades.

Vamos a hacer referencia únicamente, a las disposiciones que se encuentran en vigor actualmente. La regulación del deber de información sobre las retenciones practicadas ya estaba prevista en los artículos de los Reglamentos I.R.P.F. y del Impuesto sobre Sociedades, publicados en desarrollo de las normas legales que en la reforma de 1.978, resultaron aplicables a los mismos, pero han sufrido diversas vicisitudes desde aquella primera aparición de los mismos, por lo que creemos que sería excesivamente prolijo extenderse en situaciones intermedias.

B.1.- En base al artículo 102 de la Ley 18/1.991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el deber que se impone a los sujetos obligados a retener y a ingresar a cuenta, puede consistir en efectuar declaraciones positivas de las cantidades retenidas, en realizar y presentar declaraciones negativas, cuando tales retenciones no se hubiesen practicado y en una declaración resumen anual.

El Real Decreto 1.841/1.991, de 30 de diciembre, aprueba el Reglamento del I.R.P.F. y destina el artículo 59 a concretar las obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta, que constituyen nuestro objeto de análisis en este momento del trabajo.

Las obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta establecidas por el art. 59 del Reglamento del I.R.P.F. consisten en:

B.1.a) Declaración positiva : trimestral o mensual.

Con carácter general, se establece el deber de presentar declaración trimestral de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan e ingresar su importe en el Tesoro Público, excepto si en los retenedores u obligados

concorre la siguiente circunstancia⁹³⁸ : que su volumen de operaciones haya superado durante el año natural inmediato anterior los mil millones de pesetas, en cuyo caso, las declaraciones deberán presentarse mensualmente.

Se trata de auténticas declaraciones que comportan la obligación de ingresar a Hacienda la cuantía retenida y la que resulte de aplicar las normas sobre retribuciones en especie.

Asimismo, quedan determinados los plazos en que deberá procederse a presentar la declaración y su correspondiente ingresos, éstos son: los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior.

Por otra parte, la declaración e ingreso, deberá efectuarse en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior, cuando se trate de los retenedores u obligados cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la Ley del IVA, hubiese excedido, durante el año natural inmediato anterior, la cifra de mil millones de pesetas⁹³⁹.

B.1.b) Declaración negativa.

Deberán presentarla, los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, cuando se trate de rentas satisfechas y no

⁹³⁸ El artículo 59. Uno, en su segundo párrafo nos remite a las circunstancias a las que se refería el apartado primero del número 3 del artículo 172 del Real Decreto 2028/1.985, de 30 de octubre, que fue derogado por el Real Decreto 1.624/1.992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del IVA, actualmente, la referencia alude, pues, a la circunstancia contenida en su artículo 71.3.1º.

⁹³⁹ El apartado 3, del artículo 71 del Reglamento del IVA ha sido redactado por el Real Decreto 267/1.995, de 24 de febrero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto y otras normas tributarias.

sujetas a retención o a ingreso a cuenta, en aplicación del artículo 43.Dos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B.1.c) Resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. Deberán presentarlo en el mismo plazo de la última declaración de cada año, es decir, dentro de los veinte primeros días naturales del mes de enero.

En este resumen, además de los datos identificativos del retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos.
- b) Número de Identificación fiscal.
- c) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado, en su caso, y rendimiento obtenido, indicando la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, incluyendo las dietas exceptuadas de gravamen y los rendimientos exentos.

En el caso de que la relación se presente por soporte directamente legible por ordenador, se amplía el plazo de presentación, que será el comprendido entre el 1 de enero y el 20 de febrero del año siguiente.

B.1.d) Certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

Existe, además, la obligación de expedir, en favor del sujeto pasivo, certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al sujeto pasivo que deben incluirse en el resumen anual. La citada certificación deberá ponerse a disposición del sujeto pasivo con anterioridad a la

apertura del plazo de declaración del I.R.P.F. Los pagadores deberán comunicar a los sujetos pasivos la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado⁹⁴⁰.

Estas declaraciones que deberán efectuarse en base al deber general de suministrar información tributaria de terceros, a las que se refiere el artículo 59 del Reglamento I.R.P.F., y que hemos expuesto, se realizarán en los modelos que para cada clase de rentas ha aprobado el Ministerio de Economía y Hacienda, estando obligado el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta, a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten.

Los Modelos vigentes actualmente han sido aprobados por la Orden de 7-1-92 cuando se trate de presentar declaraciones de las retenciones practicadas en la adquisición de inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente, la Orden de 31-1-95, por la que se aprueban los Modelos 110 y 111 de declaración - documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el sobre mensual modelo 111. La Orden de 7-VI-95, por la que se aprueban los Modelos 123 y 124 de declaración - documento de ingreso y los Modelos 193 y 194 del Resumen Anual de retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F. e Impuesto sobre Sociedades y la Orden de 25-X-95, por la que se aprueban los Modelos 190 para el Resumen Anual de retenciones e

⁹⁴⁰ Para facilitar el cumplimiento del deber de expedir certificaciones de retenciones o de ingresos a cuenta, en desarrollo del artículo 59.Tres del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se dictó la Resolución de 2 de noviembre de 1.993, del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T., por la que se aprueban los Modelos de certificación de retenciones a cuenta del I.R.P.F. correspondientes a rendimientos del trabajo, de actividades profesionales y premios y de notificación a los socios residentes de las imputaciones realizadas por las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

ingresos a cuenta del I.R.P.F. y 346 para el Resumen Anual de subvenciones e indemnizaciones satisfechas por Entidades públicas o privadas a agricultores o ganaderos.

B.2.- El deber de declarar las retenciones e ingresos a cuenta en la Ley 43/95, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Hemos dicho que la nueva Ley 43/95, reguladora del Impuesto sobre Sociedades se refiere a los deberes formales de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta en los mismos términos que las normas del I.R.P.F., por lo que nos remitimos a lo expuesto hasta el momento⁹⁴¹.

⁹⁴¹ Que, por otra parte, no difiere de la regulación de los deberes formales de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta que contenía el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1.982, de 15 de octubre, en el que se destinaban los artículos 253 a 262 a regular las retenciones y era, concretamente, en el art. 261 donde se contemplaban las obligaciones de colaboración tributaria que estudiamos, de cuyo examen se desprende que no ha cambiado en nada la citada regulación, que por otra parte, se mantiene vigente en virtud de la Disposición Derogatoria única, apartado 3, de la Ley 43/1.995, del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, en este artículo 261, se obligaba al sujeto pasivo del I. sobre Sociedades a presentar declaración de las retenciones practicadas y a ingresar a Hacienda, su importe. El plazo de presentación: los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, deberán presentarse las declaraciones de retenciones relativas al trimestre natural inmediato anterior. Cuando se trate de obligados a retener cuyo volumen de operaciones, calculado de acuerdo con el artículo 121 de la Ley del IVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior, de los mil millones de pesetas. Por excepción, la declaración e ingreso de las cantidades retenidas correspondientes al mes de julio se efectuarán durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posterior.

Respecto al Organismo ante el que se presentaba: Delegación de Hacienda, o en su caso, Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del retenedor, cualquiera que sea el domicilio del perceptor. *“Las cantidades retenidas podrán ingresarse en Entidades colaboradoras de la provincia en que tenga su domicilio fiscal el retenedor, si las declaraciones-liquidaciones o documentos de ingreso llevan adheridas las etiquetas suministradas a tal efecto por el Ministerio de Economía y Hacienda. En caso contrario, los ingresos se efectuarán directa y exclusivamente en las cuentas restringidas de la*

No obstante, la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 43/95, contiene normas específicas sobre retención, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios que pretenden llenar el vacío operado con la derogación de la Ley 14/85, de régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

Delegación de Hacienda o, en su caso Administración de Hacienda en cuya demarcación tenga su domicilio fiscal el obligado al pago.

Los ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario a que se refiere el Real Decreto 2027/1.985, de 23 de octubre, que desarrolla la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados activos financieros se efectuarán también por el procedimiento descrito".(párrafos 3º y 4º del art. 261 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades).

- Declaración negativa de retenciones: Debían presentarla cuando no se hayan producido retenciones en un mes o en un trimestre, según los casos. Podrán presentarse directamente o mediante envío por correo certificado en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal de los sujetos pasivos.

- Resumen anual de retenciones: En él debían constar, además de los datos de identificación del retenedor, la relación nominativa de las Entidades perceptoras, con indicación de las cantidades íntegras y retenciones a ellas imputables. El plazo para presentar el resumen anual de retenciones era durante los veinte primeros días naturales del mes de enero, en caso de que la relación se presentase en soporte directamente legible por ordenador, la presentación se hará dentro del plazo comprendido entre el día 1 de enero y el día 20 de febrero, ambos del año siguiente a aquél en que se hubiesen realizado las retenciones.

A las mismas obligaciones señaladas en los números anteriores estaban sujetas las Entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rendimientos procedentes del capital mobiliario, o sean depositarias o gestionen el cobro de los rendimientos de títulos.

Las Entidades españolas o extranjeras con establecimiento permanente en España que eran depositarias de valores extranjeros propiedad de Entidades residentes en territorio español o que tuviesen a su cargo la gestión de cobro de dichos valores, vendrían obligadas a presentar la relación a que se refiere el número 2 de este artículo.

El artículo noveno⁹⁴² de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, de Régimen fiscal de determinados activos financieros, llevaba al régimen general de retenciones y de información sobre las mismas a las personas físicas y jurídicas que se dedicasen al tráfico bancario y crediticio⁹⁴³, estableciendo una normativa general para quienes pagaban rentas del capital mobiliario:

“1. Las personas y entidades obligadas a efectuar retenciones o ingresos a cuenta sobre toda clase de rentas de capital mobiliario presentarán, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, relación de los perceptores, ajustada al modelo oficial, comprensiva de los siguientes datos:

Nombre y apellidos, razón o denominación social del perceptor; número del documento nacional de identidad o Código de Identificación; domicilio fiscal; retención practicada, y, en su caso, rendimiento obtenido con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos gravados.

*2. Las obligaciones de información reseñadas en el apartado anterior no resultarán exigibles en relación con los títulos y operaciones a los que se refiere el artículo cuarto de la presente Ley.”*⁹⁴⁴

Con esta norma se ponía fin en la vía legislativa (en la jurisprudencial se había puesto fin en 1.985, en virtud de sentencia del Tribunal Supremo - y del Tribunal Constitucional en el mismo sentido, de 1.986-) a la cadena de recursos que

⁹⁴² Derogado por la Disposición Derogatoria única de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁴³ Ver JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: En "La Información tributaria en España". Op. cit., pág. 40.

⁹⁴⁴ Este artículo cuarto al que alude el artículo noveno, también ha sido derogado, aunque por otra norma, la Disposición Adicional Decimotercera. Seis, de la Ley del I.R.P.F., y se refería a la retención sobre los rendimientos obtenidos al descuento de determinados activos financieros.

subsiguieron a la Resolución de la Dirección General de Tributos por la que se obligaba a las entidades financieras y crediticias a presentar los resúmenes anuales de retenciones por los rendimientos de capital mobiliario abonados. El interés, cuando menos, "sociológico" de esta sucesión de hechos merece la pena reseñarlo siquiera sea esquemáticamente⁹⁴⁵.

Por la Orden de 11 de diciembre de 1.979 se regulaban determinadas obligaciones de información en relación con los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, y por Resolución de 30 de diciembre de 1.979, del Director general de Tributos, se aprueban los modelos de resúmenes anuales de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y del capital mobiliario, a cuenta de los I.R.P.F. y sobre Sociedades; en el modelo 192 de retenciones del capital mobiliario, aprobado, no aparecen las claves relativas a la hoja C ("intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos"). Como bien expresa MANTERO⁹⁴⁶, "salvando este escollo, nadie impugnó ni la Orden causante ni la Resolución de desarrollo".

En Resolución del Director general de Tributos de 24 de noviembre de 1.980, aparece el modelo con los datos sobre los intereses. Dos grupos de entidades financieras recurren la Resolución, pronunciándose el Tribunal Supremo, que desestima el recurso el 24 de septiembre de 1.985⁹⁴⁷, y el Tribunal Constitucional que declara la inadmisibilidad del recurso presentado, en Auto de 23 de julio de 1.986.

⁹⁴⁵ JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: "La Información tributaria en España", op. cit. pág. 41.

⁹⁴⁶ MANTERO SAENZ, A.: "Deber de información. Supresión y validez de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de noviembre de 1.980". Crónica Tributaria, nº 44, de 1.984, págs. 232 y ss. Véase también del mismo autor: "El deber de información tributaria, obtención por suministro y el secreto bancario". Crónica tributaria, nº 51, págs. 209 y ss. 1.985.

⁹⁴⁷ Sentencia que fue publicada por Orden de 8 de abril de 1.986.

Reproducimos sucintamente, por su interés, las alegaciones formuladas por los dos grupos de contribuyentes, que son las siguientes:

Por la Confederación de Cajas de Ahorro, actuando en nombre propio,:

- Vulnere abiertamente el secreto bancario recogido en la Ley 50/1.977.

- Infracción del principio general del respeto a la intimidad personal y familiar de las normas legales que lo reconocen.

Por las entidades bancarias, actuando en nombre de las Cajas de Ahorro Confederadas:

- Que por invadir, al promulgar la Resolución el Director general de Tributos, competencias del Ministro, la Resolución es nula de pleno derecho.

- Que la obligación de citar los nombres de los perceptores de intereses viola el secreto bancario de la Ley 50/1.977.

- Que el cumplimiento de tal Resolución originaría perjuicios gravísimos y de imposible reparación.

- Que la Resolución tiene efectos retroactivos y, por tanto, es anticonstitucional.

Como señala JACOBO y BURGUILLO, "en la lectura de las alegaciones se encuentra implícitamente el comentario de las mismas"⁹⁴⁸.

El Real Decreto 2027/1.985, de 23 de octubre, que desarrolló la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, establecía en su art. 22 la obligación de presentar declaración de retenciones por rendimientos del

⁹⁴⁸ JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: "La información tributaria en España", op. cit., pág. 42.

capital mobiliario explícitos, implícitos y rendimientos implícitos sometidos a retención en la emisión; resumen anual de retenciones, con los mismos plazos, y contenido que establece el Reglamento del I.R.P.F., estudiado en páginas anteriores.

La Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición Adicional Cuarta, efectúa una serie aclaraciones en relación a los sujetos⁹⁴⁹ que deberán practicar las retenciones sobre los rendimientos implícitos del capital mobiliario, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Así, se establece que el retenedor será la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación, cuando se trate de rendimientos obtenidos en la transmisión o reembolso de activos financieros reglamentariamente sujetos a obligación de retener.

Que será el retenedor el Banco, Caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente, en los rendimientos que se obtengan en transmisiones relativas a operaciones que no se documenten en títulos, y en las transmisiones encargadas a una entidad financiera.

Y, en los demás casos, será necesario y obligatorio que intervenga un fedatario público, el cual vendrá impelido a practicar la retención.

⁹⁴⁹ A diferencia de otros rendimientos, los obligados a retener sobre los rendimientos implícitos son, en general, no los que los satisfacen sino los sujetos que obligatoriamente tienen que intervenir como mediadores en la transmisión de los activos que los generan, como señalan BLESÁ BAGUENA, A. ; BERGUA CANELLES, R. CIUTAD CURA, I. y PADROL MUNTÉ, H. : "Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", op. cit., pág. 315.

4.3.- Declaración anual de operaciones con terceras personas.

Esta modalidad de obtención de información por suministro ha sido y es, también en la actualidad, una de las de mayor relevancia de nuestro sistema tributario⁹⁵⁰, calificada como "uno de los valiosos apoyos" con que ha contado y cuenta la Inspección tributaria⁹⁵¹, por lo cual, vamos a extendernos en el estudio de este especial deber de suministrar información.

En primer lugar, creemos que debemos hacer una breve referencia al antecedente inmediato⁹⁵² del deber actual de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, precedente que situamos en los artículos 67 y 68 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las

⁹⁵⁰ En tal sentido ver: QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., págs. 261 y 262.

⁹⁵¹ MANTERO SAENZ, A: "Las relaciones anuales de ingresos y pagos", Crónica Tributaria, n° 27, 1.978.

⁹⁵² Como antecedentes más remotos podemos señalar: la regla 13 del artículo 8° del Decreto 1.815/1.964, de 30 de junio: deber de acompañar a cada declaración por IGTE, una relación de facturas, que fue incumplido pero marcó un camino a seguir, que desarrolló con mayor amplitud el Decreto 2.404/1.969, de 16 de octubre, "que obligaba a presentar relaciones anuales de proveedores y clientes cuyo volumen de negocio con la empresa declarante superase las 200.000 pesetas anuales,... ampliándose por la Orden de 13 de febrero de 1.970", y pasando, posteriormente dicha obligación al Reglamento General sobre el Tráfico de Empresas; así lo indica: JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: En "La información tributaria en España", op. cit., pág. 48. La Orden fue impugnada en más de una ocasión, confirmándola siempre el Tribunal Supremo, ver al respecto: CERVERA TORREJON, F: Comentarios a la Sentencia del TS de 16 de noviembre de 1.972". En Crónica Tributaria, n° 6, 1973. Los antecedentes de este deber de suministro también han sido tratados, entre otros autores, por: MANTERO SAENZ, A: En "Las relaciones anuales de ingresos y pagos", op. cit., quien señala que la Orden 13-2-70 "se convertiría en los artículos 67 y 68 de Reglamento del IGTE." pero adolecía "de algunas limitaciones que le restaban eficacia".

Empresas (Decreto 3361/1.971, de 23 de diciembre) que dio origen a la familiarmente llamada "Declaración de clientes - proveedores"⁹⁵³.

Posteriormente este deber fue recogido por el Decreto 1.913/1.978, de 8 de julio⁹⁵⁴, introduciendo en nuestro ordenamiento jurídico tributario las conocidas "Relaciones de ingresos y pagos"⁹⁵⁵, ampliando el deber de información, en cuanto que ya no era preciso que el obligado a presentar dichas relaciones de "ingresos y pagos" fuera sujeto pasivo del IGTE, sino que bastaba la sujeción a cuota fija o de Licencia del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, en segundo lugar se incluían aquellas operaciones que individualmente hubieran originado un ingreso o un pago

⁹⁵³ Como señala QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda". Op. cit., págs. 260 y ss.: "pronto se puso de manifiesto la limitación de aquel pionero en la información tributaria", al limitar su ámbito de aplicación al IGTE, "dejando al margen todas aquellas operaciones que por no ser típicas y habituales de los empresarios o de las empresas quedaban bajo la órbita del citado impuesto, generándose exclusiones de tanta importancia que se procedió a sustituir dicha obligación de suministrar información por una nueva normativa de límites más amplios" a través del Decreto 1.913/1.978, de 8 de julio. Acerca de este Decreto ver: MORESCO SUAREZ, A.: "La declaración anual de ingresos y pagos en el Impuesto sobre Tráfico de Empresas". Crónica Tributaria, n° 52, 1.985, págs. 163 y ss.

⁹⁵⁴ Este Real Decreto fue posteriormente desarrollado, en cuanto al control de su cumplimiento, por una Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 18 de febrero de 1.980, ver: JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España", op. cit., págs. 48 y ss.

⁹⁵⁵ Que se llamó vulgarmente de "ingresos y pagos", como señala MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", 4a. ed., op. cit., pág. 462. Expresión abreviada que "ha sido utilizada por la Resolución de la Dirección General de Inspección Tributaria, de 11 de octubre de 1.978, que aprobó los modelos de declaración", tal como señala MANTERO SAENZ, A.: "Las relaciones anuales de ingresos y pagos". op. cit.; pero que con anterioridad se conoció como de "Clientes y Proveedores" tal como señala: MORESCO SUAREZ, A.: "La declaración anual de operaciones con terceros". Rv. Impuestos, n° 12, 1.987, pág. 158 y "La Declaración anual de Ingresos y Pagos en el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas". Op. cit., págs. 163 y ss.

por cuantía igual o superior a las 500.000 pesetas, "*pertenezcan o no a su tráfico habitual y cualesquiera que sean su naturaleza y condiciones, incluso las operaciones inmobiliarias*". Con ello se ampliaba notablemente la información de la que disponía o podía disponer la Administración Tributaria⁹⁵⁶, para llevar a cabo el control cruzado de la información, "de forma que las empresas se controlen unas a otras"⁹⁵⁷, suponiendo un paso adelante⁹⁵⁸ que, sin embargo, no había sido suficiente en cuanto que no quedaban sometidos a dicha normativa los profesionales y artistas⁹⁵⁹, aparte de los numerosos casos de empresarios no sujetos y exentos⁹⁶⁰.

Posteriormente, se promulga el Real Decreto 2.529/1.986, de 5 de diciembre, por el cual se regula la declaración o relación anual que deben presentar los empresarios o profesionales

⁹⁵⁶ Ver MANTERO SAENZ, A: "Las relaciones anuales de ingresos y pagos", op. cit.

⁹⁵⁷ Ver MANTERO SAENZ, A: "Las relaciones anuales de ingresos y pagos", op. cit.. Este control cruzado de la información - materializado en el plan BUSCANO- daba resultados distorsionados, a veces las declaraciones recíprocas veraces no coincidían por estar basadas en cómputos no homogéneos, debido a la imprecisión y confusión conceptual con que estaban determinados el devengo, exigibilidad, etc., como señala MORESCO SUAREZ, A: "La declaración anual de operaciones con terceros", op. cit., pág. 159.

⁹⁵⁸ "En la andadura que trata de otorgar a la Administración tributaria unos medios instrumentales de indudable trascendencia, que ya los contribuyentes han bautizado con la expresión de "cerrar el cerco", con la finalidad de acabar con las "bolsas de fraude", tal como señala MANTERO SAENZ, A: "Las relaciones anuales de ingresos y pagos". Op. cit.

⁹⁵⁹ QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 261. y MANTERO SAENZ, A: "Las relaciones anuales de Ingresos y pagos". Op. cit.

⁹⁶⁰ Las numerosas e importantes exclusiones abarcaban el sector bancario, de seguros, exportadores, la mayor parte de los minoristas, etc. Ver: MORESCO SUAREZ, A: "La declaración anual de operaciones con terceros", op. cit., pág. 159. Que constituían excepciones al deber de suministrar la información "difícilmente justificables, como no fuera por la presión que ejercieran determinados, y bien conocidos, grupos" como señala MANTERO SAENZ, A: "Las relaciones anuales de ingresos y pagos", op. cit.

acerca de sus operaciones con terceras personas - que viene a derogar al Real Decreto 1.913/1.978, de 8 de julio -; y que se ha mantenido vigente hasta 31 de diciembre de 1.995, presentándose en el mes de abril de 1.996 la última declaración a la que resulta aplicable correspondiente al año natural de 1.995. La norma encargada de su derogación ha sido el Real Decreto 2027/1.995, de 22 de diciembre.

Paralelamente a la publicación del Real Decreto 2.529/1.986, se aprobó el Real Decreto 1.550/1.987, de 18 de diciembre, relativo al deber de información de las entidades públicas en cuanto a las operaciones de adquisiciones de bienes o servicios realizadas al margen de cualquier actividad empresarial o profesional y las ayudas, subvenciones o auxilios satisfechos por las mismas, que también ha sido derogado por el Real Decreto 2.027/1.995, de 22 de diciembre.

Con esta última disposición citada se integran en un único texto normativo reglamentario los contenidos de los citados Reales Decretos que son derogados, a la vez que se efectúan determinadas modificaciones que vienen exigidas, tal como señala en su parte expositiva, "como consecuencia de la aplicación del Plan de Lucha contra el Fraude aprobado por el Gobierno, en cuyos programas de actuación se incluyen la adecuación de los modelos de declaraciones informativas, la mejora de la calidad de la información de que dispone la Administración y el cumplimiento por los contribuyentes de las obligaciones de información".

La declaración anual de operaciones con terceras personas constituye un claro instrumento de lucha contra el fraude fiscal. En este sentido, debemos indicar que su antecesor, el Real Decreto 2.529/1.986, se había promulgado para, además de regular uno de los principales deberes formales del IVA, "el propio legislador prevé un alcance mucho más amplio en la

propia Exposición de Motivos”⁹⁶¹: al afirmar que estas declaraciones “*atañen no sólo a un determinado impuesto, sino a la posibilidad real de comprobar la situación tributaria de un sujeto pasivo respecto de los diferentes tributos que le afectan*” en los casos en que la cuantía de la obligación tributaria dependa de la información contenida en las citadas declaraciones; constituir un medio de control del fraude fiscal, en este sentido calificaba a las declaraciones como “*instrumento de cierre*” de gran importancia no sólo en la gestión del IVA, sino también en la gestión de los demás tributos⁹⁶².

Podemos afirmar con MORESCO SUAREZ⁹⁶³, que la declaración anual de operaciones con terceros “emana del deber general de información tributaria” y está basada en una norma de carácter general que “en esencia, consiste en el suministro relacionado, sistemático y anual de datos referenciados, y cuyo objetivo es el de ser “instrumento de cierre”, ...a través del control cruzado de la información.”

⁹⁶¹ Como acertadamente señala: JACOBO Y BURGUILLO, J.M., :“La Información tributaria en España”, op. cit., pág. 57.

⁹⁶² Esta calificación de las declaraciones que estudiamos, que hace la Exposición de Motivos, viene a recoger la expresión popular de “cerrar el cerco”, ver: MANTERO SAENZ, A: “Las relaciones anuales de ingresos y pagos”, op. cit. Ver, MORESCO SUAREZ, A: “La declaración anual de operaciones con terceros”, op. cit., pág. 159, que señala que aunque relacionada con el IVA, la declaración que nace con el RD 2529/1986, también lo está con otras figuras impositivas, “por lo que se trata de una obligación general, no vinculada directamente a ningún tributo concreto”.

⁹⁶³ MORESCO SUAREZ, A: “La declaración anual de operaciones con terceros”, op. cit., pág. 159.

A.- Ámbito subjetivo:

A.1) Personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, que desarrollen actividades empresariales o profesionales.

El Real Decreto 2.529/1.986 tuvo la virtud de ampliar el ámbito de aplicación del deber de suministrar datos relativos a operaciones con terceros, al extenderse éste, desde el punto de vista de los sujetos obligados, a los profesionales y artistas, así como a las entidades sin personalidad del art. 33 de la LGT, en cuanto realizaran actividades empresariales o profesionales, remitiéndonos a la normativa reguladora del IVA para definir el concepto de actividades empresariales y profesionales y quienes están calificados como empresarios y profesionales⁹⁶⁴.

Estos obligados tributarios continúan especialmente sujetos al deber de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas en base al primer artículo del Real Decreto 2.027/1.995, y sigue vigente la remisión a la normativa del IVA, - aunque ahora se trata de otra Ley, la 37/1.992, reguladora de este impuesto -, para definir las actividades empresariales y profesionales, si bien quedan excluidos del deber de presentar la declaración anual las personas que realicen ocasionalmente entregas de vehículos nuevos exentas por ser el adquirente empresario, profesional, o persona jurídica, identificada a efectos del IVA en un Estado de la Comunidad Europea distinto de España⁹⁶⁵.

⁹⁶⁴ En tal sentido, QUEROL GARCIA, M. T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., págs. 261 y 262.

⁹⁶⁵ Artículo 5, apartado uno, letra e), en relación al artículo 25. Uno, de la Ley 37/1.992, del IVA.

A.2) Entidades públicas al margen de la realización de actividades empresariales o profesionales y por las ayudas o subvenciones que presten.

Pero además, el Real Decreto 2.529/1.986, tuvo la virtud de incluir, como obligados tributarios⁹⁶⁶, a determinados entes del sector público, los que se dedicasen a actividades empresariales o profesionales, "dejando al margen todas aquellas relaciones económicas en las que dicho sector público interviene fuera de ellas"⁹⁶⁷, es decir, quedaba excluida del deber de suministro toda la información relativa a adquisiciones de bienes o servicios que se realizase al margen de cualquier actividad empresarial o profesional y las subvenciones o ayudas públicas⁹⁶⁸.

Para paliar esta situación, se dictó el Real Decreto 1.550/1.987, de 18 de diciembre, que hacía extensiva la obligación de efectuar la declaración anual de operaciones con terceros a las entidades del sector público que efectuaban una actividad estrictamente administrativa.

⁹⁶⁶ Esta es la expresión que utiliza el RD 2529, en su artículo primero, para referirse al ámbito subjetivo de su aplicación, término "más amplio que los de sujeto pasivo y contribuyente" y que por segunda vez se utilizaba en nuestro sistema tributario, siendo la primera el RGIT, aprobado por RD 939/1.986, de 26 de abril, es decir, ambas aparecen en normas sin rango de Ley. En tal sentido ver MORESCO SUAREZ, A: "La declaración anual de operaciones con terceros", op. cit., pág. 159. Expresión que fue introducida por PALAO en su traducción de la Ordenanza Tributaria alemana, "que designa a toda persona obligada al cumplimiento de deberes tributarios tanto materiales como formales", ver PALAO TABOADA, C: "Reglamento de Inspección: una disposición tardía e insuficiente", Gaceta Fiscal, núm. 37, 1986, pág. 127. Su traducción de la Ordenanza Tributaria alemana, IEF, 1.980, pág. 73, nota 28.

⁹⁶⁷ Como señala QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 263.

⁹⁶⁸ Ver: QUEROL GARCIA, M.T. "Cómo es y cómo actúa a Inspección de Hacienda", op. cit. pág. 263 y MANTERO SAENZ, A: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., 4ª ed., págs. 469 y ss.



De tal forma que el sector público que efectuaba estas actividades administrativas debía presentar la declaración establecida en el Real Decreto 1.550/1.987, de 18 de diciembre, y el sector público empresarial o profesional suministrarían información a través de una única declaración, la declaración anual de operaciones con terceros⁹⁶⁹ incluyendo los datos relativos a las adquisiciones de bienes o servicios al margen de sus actividades empresariales o profesionales y las ayudas y subvenciones que efectuasen.

Esta situación ha cambiado con la aprobación del Real Decreto 2.027/1.995, puesto que la modificación más significativa que ha comportado, desde el punto de vista subjetivo, ha sido precisamente la unificación y equiparación del deber de efectuar la declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de los sujetos contemplados en el artículo 111 y de los especificados en el 112, con la salvedad de los Juzgados y Tribunales, ambos de la Ley General Tributaria.

Con una sola disposición reglamentaria resulta regulado el deber de presentar la declaración anual de operaciones con terceros, tanto el que concierne a empresarios y profesionales, como el relativo a las entidades públicas, de tal forma que éstas quedan incluidas entre los sujetos del deber de suministrar información, con independencia de la naturaleza de sus actividades, comprendiendo tanto las empresariales o profesionales, como las administrativas⁹⁷⁰, al unificarse el modelo de declaración.

⁹⁶⁹ Ver JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España", op. cit, pág.59.

⁹⁷⁰ El artículo 1.2 del Real Decreto 2.027/1.995, transcribe mas o menos literalmente la redacción del artículo 1 del R.D. 1.550/1.987, comprensivo de una serie de entes públicos de acuerdo con el artículo 112 L.G T, que son concretamente, siguiendo el tenor del citado artículo 1.2: "*La Administración del Estado y sus organismos autónomos, las Comunidades Autónomas y los organismos que dependan de éstas, así como las entidades integradas en las*

Con la aprobación del R.D. 2027/95 no se puede hablar de una ampliación del ámbito subjetivo de la declaración anual de operaciones con terceros, puesto que a la misma quedaban ya por virtud del RD 1.550/87, obligados las entidades públicas por sus adquisiciones no empresariales ni profesionales y por las subvenciones y ayudas que concedieran; sino de la homogeneización, coordinación, equiparación y unificación de su régimen jurídico.

A.3) Sociedades, Asociaciones, Colegios profesionales que medien en el cobro de honorarios de sus socios, asociados o colegiados.

En la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 2.529/1.986, además se ampliaba el deber de suministrar la declaración anual de operaciones con terceros a las Sociedades, Asociaciones, Colegios profesionales y demás entidades mediadoras en el cobro de honorarios profesionales u otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los derechos de autor, cuando *"la cantidad satisfecha a cada persona imputada haya superado la cifra de 50.000 pesetas"*⁹⁷¹.

demás Administraciones públicas territoriales o en la Administración institucional, las sociedades estatales, autonómicas, provinciales o municipales, las cámaras y corporaciones, los colegios y asociaciones profesionales de carácter público, las Mutualidades de previsión social de naturaleza pública y las demás entidades públicas, incluidas las Gestoras de la Seguridad Social, los partidos políticos, sindicatos y las asociaciones empresariales". La única diferencia es que ahora se alude a las Mutualidades de Previsión social de naturaleza pública, frente a la anterior norma que se refería a las Mutualidades y Montepíos, incluidos los laborales, en consonancia con la modificación y actualización efectuada en el artículo 112 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1.995, de 20 de julio.

⁹⁷¹ Disposición Adicional Tercera del R.D. 2.529/1.986.

Se trata de los sujetos particularmente obligados a suministrar información tributaria por el artículo 111.1.b), primer apartado, de la LGT. Respecto a estos sujetos, el deber de suministrar información se concretaba en dos tipos de declaraciones, o bien debían presentar la declaración anual de operaciones con terceros⁹⁷², cuando el total de la cantidad satisfecha a un socio, asociado o colegiado hubiese superado las 50.000 pesetas⁹⁷³; o bien, bastaba con utilizar *"la declaración que ya estén obligados a presentar"* - tal como se desprende de la Disposición Adicional Tercera del R. Decreto 2529/86 que comentamos -, separando los casos en que excedan dicha cifra y los que no la superen⁹⁷⁴.

Esta redacción un tanto confusa de la Disposición Adicional Tercera, que parecía facultar a estos sujetos a optar entre presentar la declaración anual de operaciones con terceros o a incluir la información en otras declaraciones, se ha mejorado considerablemente en el Real Decreto 2.027/1.995.

⁹⁷² Presentando el Modelo 347, "pagos por mediación".

⁹⁷³ La Sociedad, Asociación o el Colegio profesional no participa en la relación económica que da lugar al pago o ingreso, sino que tal como señala QUEROL GARCIA, M.T.: En "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 263 : "Se trata en este caso de una obligación de suministro de información derivada de la mera mediación en el cobro de los rendimientos generados por una operación o actividad totalmente ajena"

⁹⁷⁴ QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 263, interpreta esta D.A. tercera en el sentido de que se utilice la declaración anual que se esté obligado a presentar, "en los casos en los que exista dicha obligación por la realización de actividades empresariales o profesionales, pero exigiendo que se relacionen de forma separada, para poder diferenciar, en su caso, las relaciones de operaciones que afectan al declarante de aquellas en las que sólo actúa como mero mediador." Al respecto, JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España", op. cit. pág.60 considera que para proceder al cumplimiento de lo establecido en esta D.A. Tercera es necesario que "el Ministerio de Economía y Hacienda establezca las claves apropiadas para estos casos".

Primero porque se ha estructurado mejor que el anterior, incluyendo en el tercer apartado de su artículo 1, dedicado a los obligados tributarios, la referencia expresa a estas sociedades, asociaciones, colegios profesionales y otras entidades mediadoras en el cobro de honorarios u otros rendimientos de sus socios, asociados o colegiados.

Segundo, porque se reconduce el deber de suministrar información a una única declaración, la anual de operaciones con terceros, eliminando toda referencia a su inclusión en cualquier "declaración que ya estén obligados a presentar".

A.4) Sujetos expresamente excluidos del deber.

En el artículo segundo del R.D. 2027/95 se relacionan los sujetos que no están obligados a presentar la declaración, entendemos que se trata de supuestos establecidos de forma expresa y tasada⁹⁷⁵.

Los supuestos que quedan excluidos de la obligación de presentar la declaración básicamente tienen en común su escasa trascendencia económica.

En el R.D. 2529/86 podíamos distinguir tres exclusiones parciales⁹⁷⁶ o limitadas, contenidas en las letras c), d) y e) de su artículo segundo, referidas a las personas físicas y entidades sin personalidad que efectuasen actividades que tributaran en los regímenes especiales de agricultura, ganadería y pesca, recargo de equivalencia y simplificado del IVA cuando además

⁹⁷⁵ JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España", op. cit., pág. 61

⁹⁷⁶ Ver MORESCO SUAREZ, A: "La declaración anual de operaciones con terceros", op. cit., pág. 162.

estuvieran acogidos a la modalidad simplificada de la estimación objetiva singular por el IRPF.

Y dos exclusiones plenas⁹⁷⁷, los no residentes, sin sede, ni domicilio en territorio español, - se trata de un supuesto de exclusión del deber formal de operaciones esporádicas de empresarios o profesionales que no tienen domicilio fiscal, establecimiento permanente o sede en España⁹⁷⁸. Y la relativa a personas físicas exentas del IVA, por realizar sólo entrega de bienes o prestación de servicios que no exceda del millón de pesetas.

El R.D. 2027/95 mantiene la exclusión de los empresarios o profesionales que realicen en nuestro país sus actividades sin tener en él su sede, ni un establecimiento permanente, ni su domicilio fiscal.

También mantiene la excepción respecto de las personas físicas, aunque junto a ellas incluye a las entidades en régimen de atribución de rentas en el I.R.P.F., cuando estén acogidas en la modalidad simplificada de estimación objetiva de este impuesto y al régimen simplificado o los regímenes especiales del recargo de equivalencia o de la agricultura, ganadería y pesca en el I.V.A.

La novedad más significativa en este punto es que se exceptúan del deber de presentar la declaración a las personas

⁹⁷⁷ MORESCO SUAREZ, A: "La declaración anual de operaciones con terceros", op. cit., pág. 162.

⁹⁷⁸ Al respecto ver STS 23 octubre de 1.987, en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se refiere a las sociedades que por no tener en territorio español la sede de su actividad económica, aunque realicen en España actividades profesionales o empresariales "deben tener diferente tratamiento fiscal en armonía con las relaciones supranacionales", sin que pueda considerarse que se infringe el principio de igualdad del art. 14 CE, por parte del art. 1.2,a) del RD 2529/1986.

físicas, sociedades civiles y entes sin personalidad por las actividades que realicen que estén acogidas a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del I.R.P.F.

Las restantes exclusiones resultan obvias teniendo en cuenta, desde el punto de vista objetivo, el límite o la cantidad mínima que debe superarse para que nazca el deber de presentar la declaración, así como la naturaleza de las operaciones, puesto que si los obligados tributarios han realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración es lógico que el mismo no les sea exigible⁹⁷⁹.

B.- Ámbito objetivo.

B.1.- Contenido de la declaración.

La redacción dada al artículo tercero del R.D. 2027/95, relativo al contenido de la declaración también es fruto de la integración normativa operada con el mismo, de ahí que se distinga, en primer lugar, en base a si el deber incumbe a las personas o entidades que desarrollen actividades empresariales o profesionales, dedicándose a regular el contenido y exclusiones de su declaración, los apartados 1 y 2; en segundo lugar, si recae en las entidades del artículo 112 de la Ley General Tributaria cuando no realicen actividades empresariales

⁹⁷⁹ Sin embargo, el Real Decreto 2.529/1.986, de 5 de diciembre no incluía un apartado como el c) del artículo 2 del R.D. 2027/1.995, aclarando que cuando ningún tercero haya tenido operaciones anuales en cuantía superior a 500.000 pesetas, el empresario o profesional, no tendrá obligación de presentar declaración negativa. Este fue un criterio adoptado por la Dirección General de Tributos el 14 de abril de 1.987, al contestar a una consulta, y por la Inspección Financiera y Tributaria, al evacuar un Informe el 25 de junio del mismo año, criterio confirmado en la Orden de 1 de marzo de 1.988, que se mantiene, pues, vigente.

o profesionales y satisfagan subvenciones o indemnizaciones, al que se dedica el apartado 3 ; y, por último, si recae en los colegios profesionales, sociedades o asociaciones que medien en el cobro de honorarios profesionales de sus asociados, o en los derechos derivados de la propiedad industrial, intelectual o de autor.

B.1.1.- Contenido de la declaración de cualquier persona o entidad, cuando realicen actividades empresariales o profesionales.

Respecto al deber de información de cualesquiera persona o entidad, ya sea pública o privada o los entes del artículo 33 de la L.G.T., cuando realicen actividades empresariales o profesionales, el contenido de la declaración viene determinado por la cifra anual que delimita las operaciones que han de ser declaradas, las que refiriéndose a todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hubiesen efectuado operaciones que *"en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 500.000 pesetas"* durante el año natural; matizándose que para calcular esta cifra deberán separarse, por un lado las entregas de bienes y servicios y por otro, las adquisiciones de los mismos, es decir, que deberán computarse de forma separada ingresos y gastos ; importe de las ventas y relación de clientes, por un lado ; y el de las compras y la relación de proveedores, por otro.

En segundo lugar se define las operaciones a incluir que serán *"tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el obligado tributario como sus adquisiciones de bienes y servicios"* con independencia de su carácter típico y habitual u ocasional, incluyendo las operaciones inmobiliarias. Como muestra de la amplitud con que se configura este especial deber de suministrar información, el R.D. advierte que, en la

declaración "*se incluirán tanto las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el IVA, como las no sujetas o exentas de dicho impuesto*". Es decir, en principio han de tenerse en cuenta todo tipo de operaciones.

Se incluye entre las operaciones que deberán declararse, las de seguros, precisando que en la declaración deberán constar tanto las primas o contraprestaciones recibidas por la entidad aseguradora como las indemnizaciones o prestaciones que haya satisfecho, aunque no se exija el deber de expedir y entregar factura o no se deba firmar el recibo⁹⁸⁰.

B.1.1.a) Exclusiones.

Respecto a las operaciones que quedan excluidas del deber formal, se mantienen, básicamente, en los apartados a) al g) del artículo 2, las que ya estaban previstas en el RD 2529/86, que atendían a diversos motivos, bien por desconocimiento de la persona o titular a imputar porque no existía el deber de expedir y entregar factura⁹⁸¹; por conocimiento ya por la Administración; por operaciones realizadas sin contraprestación por personas físicas o entidades que no son sujetos pasivos en el IVA o que están exentos de este impuesto, así como sus actividades⁹⁸², importaciones y exportaciones con establecimientos permanentes fuera de España, salvo que se

⁹⁸⁰ Se vuelve a hacer referencia a las entidades aseguradoras, aunque no puede hablarse de un régimen especial de las mismas, puesto que ya había desaparecido con el R.D. 2529/86. Al respecto, JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España", op. cit., pág. 61

⁹⁸¹ Aquí se produce una remisión al RD 2.402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. En tal sentido, MORESCO SUAREZ, A: "La declaración anual de operaciones con terceros", op. cit., pág. 163.

⁹⁸² Ver QUEROL GARCIA, M.T. "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit. pág. 265 y JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: "La información tributaria", op. cit., pág. 63.

realicen desde España y aquí radique la sede de su establecimiento, así como las operaciones entre la península y las islas Baleares, las Canarias, Ceuta y Melilla⁹⁸³.

Además, y con carácter general, se excluyen todas aquellas operaciones respecto de las cuales exista una obligación de suministrar información tributaria, con carácter periódico, a través de otras declaraciones diferentes de la anual de operaciones con terceras personas. Esto es lógico puesto que la Administración ya posee esta información y se evita una duplicidad innecesaria, y tampoco supone ninguna novedad, puesto que en la regulación anterior ya estaban excluidas las operaciones cuya contraprestación hubiesen sido objeto de retención - adicionando ahora las que consistan en un ingreso a cuenta -, y aquellas que hubiesen sido objeto de intermediación por los fedatarios públicos o intermediarios financieros.

Simplemente se añaden entre estas operaciones que ya son conocidas por la Administración como consecuencia de otros deberes de suministro de información, las que han de aportarse en virtud de normas que han sido aprobadas con posterioridad al R. D. 2529/86, actualizándose la redacción del precepto al incluir las operaciones que, de conformidad con lo establecido en los artículos 60, 62 y 72 del RD 1.307/1.988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, deban aportar anualmente las entidades gestoras de los Fondos de Pensiones, los promotores de planes de pensiones que efectúen contribuciones a los mismos y las

⁹⁸³ Sin embargo, la Disposición Adicional Primera del R.D. 2027/95, considera que las operaciones que se entiendan realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla deberán constar en la declaración anual de operaciones con terceras personas, si bien para determinar el importe total de la contraprestación serán aplicables las normas vigentes de determinación de la base imponible del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, si se trata de operaciones realizadas en Ceuta o Melilla, o del Impuesto General Indirecto Canario, si son realizadas en las Islas Canarias.

empresas o entidades acogidas a sistemas alternativos de cobertura de prestaciones análogas a las de los planes de pensiones.

Asimismo quedan exceptuadas del deber de declarar las entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes y las entregas interiores de bienes devengados por inversión del sujeto pasivo⁹⁸⁴, así como las entregas de bienes efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 1, apartado dos 1, del RD - ley 7/1.993, de 21 de mayo, de medidas urgentes de adaptación y modificación de determinados tributos.

Y, finalmente, se excluye también la información relativa a las subvenciones e indemnizaciones que perciban los agricultores o ganaderos, por cuanto la misma es conocida ya por la Administración en virtud de la obligación de suministro periódico que recae en las entidades públicas o privadas que las abonan⁹⁸⁵.

⁹⁸⁴ A las que se refiere el artículo 79 del RD 1.624/1.992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

⁹⁸⁵ En base al deber de información recogido en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 2.414/1.994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados, Este deber consiste en la presentación de una declaración anual a la Administración tributaria, durante los primeros veinte días naturales del mes de enero de cada año, en el que las entidades públicas o privadas que paguen o abonen a agricultores y ganaderos subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de dichas actividades deberán hacer constar los datos identificativos de la entidad pagadora, así como los de las personas beneficiarias de las cantidades abonadas, el importe de las mismas y el tipo y concepto de la subvención, sujetándose a un modelo oficial.

B.1.2.- Contenido de la declaración cuando se trate de adquisiciones al margen de actividades empresariales o profesionales.

Las entidades a las que se refiere el artículo 112 de la Ley General Tributaria deberán hacer constar en la declaración anual de operaciones, a todas aquellas personas o entidades de cualquier naturaleza a quienes hayan efectuado adquisiciones en general de bienes o servicios, al margen de actividades empresariales o profesionales, e incluso cuando no realicen actividades de esta naturaleza, que en su conjunto, para cada una de ellas, hayan superado las quinientas mil pesetas, durante el ejercicio correspondiente.

La misma cantidad determina el contenido de la declaración cuando se trate de cantidades abonadas por las Administraciones públicas territoriales e institucionales en concepto de subvenciones, auxilios o ayudas.

B.1.2.a) Exclusiones.

El R.D. considera que, sin embargo, no deberán consignarse las importaciones de mercancías, las adquisiciones de bienes entre el territorio peninsular español y las islas Baleares y Canarias, así como respecto de Ceuta y Melilla, ni las adquisiciones de efectos timbrados o estancados ni signos de franqueo. También quedan excluidas, con carácter general, todas aquellas operaciones respecto de las que ya existe cualquier otro deber periódico de suministro de información tributaria.

B.1.3.- Contenido respecto a los colegios profesionales, asociaciones y sociedades que medien en el cobro de honorarios profesionales de sus colegiados, asociados, o en el de rendimientos de la propiedad industrial, intelectual o de

autor, deberán relacionarse en la declaración anual los pagos efectuados que superen, al igual que sucedía en la regulación anterior, el límite de cincuenta mil pesetas.

C.- Cumplimentación de la declaración:

Este es el título del artículo 4 del Real Decreto, que en realidad contiene normas sobre los datos que se deben incluir en la declaración y normas para determinar la cuantía de las operaciones que deban reseñarse.

C.1.- Datos identificativos.

Respecto de los datos que se deben expresar en la declaración anual de operaciones, el R.D. es claro, es preciso incluir los datos de identificación del declarante, así como los datos identificativos de cada persona o entidad relacionada en la declaración (apellidos, nombre, denominación o razón social, N.I.F.⁹⁸⁶, y domicilio fiscal); el importe total individualizado, expresado en pesetas, de las operaciones realizadas con cada persona o entidad durante el año natural al que la declaración se refiera.

Cuando se trate de arrendamientos de locales de negocios, deberán hacerse constar de forma separada de las demás operaciones aunque estén realizadas entre las mismas personas, precisando además de los datos identificativos personales, los relativos a la finca, tanto su ubicación real como los catastrales.

También los seguros deberán consignarse de forma separada del resto de operaciones, por parte de las entidades aseguradoras.

⁹⁸⁶ Ver: ALONSO GONZALEZ, L: "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información", Civitas, 1.991, págs. 479 y ss.

C.2.- Importe individualizado de las contraprestaciones.

Hemos dicho que a parte de los datos de identificación personales, las operaciones efectuadas con terceras personas deberán declararse por su importe individualizado. El propio Real Decreto se preocupa por aclarar el significado de la expresión "importe total individualizado de las contraprestaciones", entendiéndose bajo esta denominación el que resulte de aplicar las normas de determinación de la base imponible del IVA, contenidas en los artículos 78, 79 y 80 de la Ley reguladora de este impuesto. A pesar de esta remisión que se efectúa a la normativa del IVA, el artículo 4.4 del R.D. 2027/95, matiza que el importe total individualizado "*se declarará neto de las devoluciones o descuentos y bonificaciones concedidos y de las operaciones que queden sin efecto en el mismo año natural y teniendo en cuenta las alteraciones del precio acaecidas en el mismo período*".

En cuanto al modo de determinar la cuantía a declarar se establecen una serie de criterios para fijarlo que en esencia, son los siguientes:

a) Para las operaciones sujetas y no exentas del I.V.A. deberán relacionar el importe total de la contraprestación adicionándole el IVA soportado o repercutido, según se trate de declaración de compras o de ventas;

b) En el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, al importe total de las contraprestaciones deberá sumarse el de las compensaciones percibidas o satisfechas;

c) En determinados casos se tomará únicamente el valor o el importe total de la contraprestación. Así sucede en el caso de "*empresarios o profesionales para quienes se realicen las*

*operaciones sujetas a gravamen, (...) cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en España*⁹⁸⁷ y en el caso de entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de determinados materiales⁹⁸⁸.

d) Se recuerda también el supuesto especial que supone la realización de operaciones de mediación, agencia o comisión, distinguiéndose según que el agente o comisionista actúe en nombre propio o ajeno, debiendo en este último caso declarar el importe total individualizado de la contraprestación correspondiente a dicho servicio, más las cuotas repercutidas o soportadas por el IVA.

Si por el contrario, actúa en nombre propio y por entenderse que ha recibido o entregado los bienes o prestado los servicios por sí mismo, el importe a declarar será el montante total de las contraprestaciones, más las cuotas o recargos⁹⁸⁹.

e) Si se ha producido quiebra o suspensión de pagos dando lugar a modificaciones en la base imponible del IVA, el importe total individualizado se declarará teniendo en cuenta dichas modificaciones.

⁹⁸⁷ Artículo 84.Uno, segundo apartado, de la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, del IVA, como señala QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit. pág. 268, se trata de un supuesto de inversión del sujeto pasivo, considerando como tal a los empresarios y profesionales "para" los que se realizan las operaciones gravadas.

⁹⁸⁸ Ver la letra b) del apartado 2 del párrafo Uno del artículo 84 de la Ley del IVA y el artículo 21, letras a) y b) de la Ley 17/1.985, de 1 de julio, de regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos.

⁹⁸⁹ QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 268.

D.- Criterios de imputación :

El Real Decreto destina el artículo 5 a determinar el período temporal al que se refieren las operaciones declaradas, éste es el año natural, coincidiendo con el ejercicio económico de las actividades empresariales y profesionales. Entendiéndose que las operaciones se producen el día en que se expida la factura o documento acreditativo de las mismas⁹⁹⁰.

Sin embargo, se establecen reglas concretas para aquellos supuestos en que tengan lugar modificaciones posteriores en el importe de la contraprestación, que se produzcan en un ejercicio diferente de aquél al que corresponde la declaración anual donde debió incluirse la operación, que se declararán en la que corresponda al año natural en que se produzcan dichas modificaciones y para los casos de anticipos a proveedores y otros acreedores, que deberán constar como tales en la declaración anual del ejercicio en que se satisfaga el mismo, y posteriormente, cuanto se pague el resto, deberá declararse minorando el anticipo, siempre que supere las quinientas mil pesetas⁹⁹¹.

Finalmente, cuando se trate de subvenciones, auxilios y ayudas se entenderán concedidos el día en que se expida la correspondiente orden de pago.

⁹⁹⁰ Remitiéndonos al R.D. de facturación 2.402/1.985, en tal sentido ver su artículo 6°.

⁹⁹¹ Respecto a la forma de declarar los anticipos se ha producido un cambio de criterio respecto a la regulación anterior contenida en el artículo 4.2 del R.D. 2529/86, en base a la cual los anticipos concedidos a proveedores u otros acreedores o recibidos de clientes no constituían operaciones que debieran ser declaradas, el Real Decreto consideraba como si los mismos no hubiesen tenido lugar, de forma que en el momento posterior de realizarse la operación, y como consecuencia de que no se reconoció dicho anticipo, el importe a declarar sería el importe total, sin disminución de los anticipos previos que pudieran haber existido. Ver al respecto, QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda". Ed. Deusto, Bilbao, 1.991, pág. 269.

Estas reglas concretas se prevén para paliar posibles problemas⁹⁹² en cuanto a entregas de bienes o prestaciones de servicios que excedan el período anual.

E.- Normas de gestión:

Se establece como plazo de presentación de la declaración anual de operaciones con terceros, el mes de marzo de cada año. Por lo demás, se encomienda al Ministerio de Economía y Hacienda la aprobación del modelo oficial y que determine el lugar y forma de presentación de la declaración, si bien se prevé en el Real Decreto, que la misma pueda ser presentada en soporte directamente legible por ordenador o, incorporando los últimos avances tecnológicos, mediante transmisión vía telemática, incluso que en algunos casos sea obligatoria dicha presentación⁹⁹³.

En cumplimiento de lo dispuesto en este R.D., y a través de la Orden de 24 de julio de 1.996⁹⁹⁴ se ha procedido a aprobar un único modelo, el 347 de declaración anual de operaciones

⁹⁹² Como señala MORESCO SUAREZ, A: "La declaración anual de operaciones con terceros", op. cit., pág. 167, a pesar de que el RD 2529/86 ofrecía unos criterios de imputación con el fin de evitar problemas de interpretación y dudas en la aplicación no logró "evitar importantes problemas en la pequeña y mediana empresa, en la que predominan criterios de cómputo y contabilización por caja".

⁹⁹³ Recordemos que el R.D. 2529/86, en su artículo 5.3, segundo párrafo, obligaba a que así se presentasen cuando el número de personas o Entidades relacionadas en la declaración excedía de 500 y el declarante era empresario o profesional en quien concudiesen dos circunstancias: que hubiese optado por presentar en soporte magnético cualquier otra declaración y que "*los registros o soportes contables cuyo examen proceda para comprobar la exactitud y veracidad de la declaración anual de operaciones se lleven por medio de equipos electrónicos de proceso de datos*".

⁹⁹⁴ B.O.E. de 30 de julio de 1.996.

con terceras personas⁹⁹⁵, así como las condiciones y los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador.

Y se ha señalado expresamente, además, como lugar de presentación del modelo citado, a la Delegación o Administración de la A.E.A.T. correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario o declarante, o a la sede de la entidad pública, con pequeñas particularidades según se trate de presentarla en impreso o en soporte directamente legible por ordenador, diferenciando a su vez, si se trata de soporte individual o colectivo⁹⁹⁶.

Por otra parte, se establece también la obligatoriedad de presentar en soporte directamente legible por ordenador aquellas declaraciones anuales de operaciones con terceras personas que contengan más de 100 personas o entidades relacionadas en la declaración, siendo en los demás casos de carácter voluntario este tipo de presentación⁹⁹⁷.

F.- Infracciones simples:

El artículo 7 del R.D. 2027/95, se destina a especificar que la falta de presentación de esta declaración, o su inexactitud u omisión de datos, constituye un supuesto tipificado como infracción tributaria simple, remitiéndonos al régimen

⁹⁹⁵ En el que quedan integrados los modelos 347 aprobado por Orden de 2 de marzo de 1.987 y el modelo 348 aprobado por Orden de 1 de marzo de 1.988, que desaparece.

⁹⁹⁶ La presentación individual se refiere a los casos en que el archivo correspondiente contenga los datos de un solo declarante, y la colectiva, cuando contiene los de varios. La presentación colectiva en soporte directamente legible por ordenador únicamente podrá referirse a declarantes que tengan su domicilio fiscal o su sede dentro del ámbito territorial de una misma Delegación de la A.E.A.T. Ver al respecto, artículo Primero. Tres de la Orden de 24 de julio de 1.996.

⁹⁹⁷ Artículo Primero. Dos de la Orden de 24 de julio de 1.996.

sancionador general establecido en la Ley General Tributaria de acuerdo con las modificaciones efectuadas por la Ley 25/1.995, de 20 de julio⁹⁹⁸, del que nos ocuparemos más adelante en este trabajo.

Incluyéndose de forma específica la facultad de la Inspección y de los órganos gestores, de requerir la presentación de las declaraciones omitidas o la aportación de los datos no consignados o los que consten de forma inexacta.

4.4.- Deber de información en la transmisión de valores.

El apartado 3 de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, establece el deber de información por suministro de los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre los mismos.

Resultan también sujetos a este deber de información las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones sobre ellos, incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

⁹⁹⁸ En particular, los artículos 78 y 83 y ss. de la Ley General Tributaria.

Además de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones.

Este deber consistirá en presentar una relación nominal de los sujetos que intervienen en las operaciones citadas, en la que se deberá indicar el nombre, domicilio, número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como el precio y fecha de la operación.

El Ministro de Economía y Hacienda deberá aprobar el Modelo en que tales datos deberán presentarse a la Administración tributaria y fijar los plazos.

Este deber, - derivando del artículo 36 de la Ley 9/1.983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1.983, si bien con diferencias sustanciales⁹⁹⁹, - ya estaba contemplado en la Disposición Adicional Primera de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, y en el artículo 23 del R.D. 2027/1.985, de 23 de

⁹⁹⁹ Aunque la redacción de los párrafos primero y segundo del apartado 1 de la Disposición Adicional primera de la Ley 14/85 era prácticamente idéntica que la dada por el artículo 36 de la Ley 9/1.983, las diferencias sustanciales a las que nos referimos consisten en que el deber de información que se establece en la Ley del 83 es "a requerimiento", mientras que la Ley 14/85 obliga a su suministro periódico. Una segunda diferencia es la exoneración que ésta última norma legal efectúa respecto de la información relativa a pagarés del Tesoro y rendimientos al descuento. Y finalmente, que la Ley 9/83 establecía que la Administración podía requerir datos, antecedentes y circunstancias referentes a operaciones o contratos sobre cualquiera títulos, valores o efectos en que se hubiera contado con fedatario público o intermediario. Ante el silencio de la Ley 14/85 al respecto, algunos autores, como por ejemplo JACOBO y BURGUILLO, J.M^a. : "La información tributaria en España", op. cit., pág. 46, entienden que sigue en vigor.

octubre que la desarrolla¹⁰⁰⁰, estableciendo la obligación de presentar relación de los valores que se transmitan, en la que debería figurar el mismo contenido¹⁰⁰¹, puesto que abarcaba la descripción nominal de compradores y vendedores, así como la clase y número de títulos transmitidos, precios de compra o venta y nombre, razón social, documento nacional de identidad o código de identificación, según el caso, fecha de transmisión y domicilio del adquirente y vendedor.

La obligación de presentar esta relación de datos, de evidente trascendencia tributaria, recaía también sobre los fedatarios públicos que interviniesen o mediasen en la emisión, suscripción y transmisión de valores mobiliarios y cualesquiera otros títulos valores, o efectos públicos, si bien con la importante salvedad de los pagarés del Tesoro¹⁰⁰² y los

¹⁰⁰⁰ Siendo posteriormente contemplado en el artículo 109 de la Ley 24/1.988, de 28 de julio, del Mercado de Valores: *“Las entidades emisoras de valores, las sociedades y agencias de valores y los demás intermediarios financieros quedarán obligados a comunicar a la Administración Tributaria cualquier operación de emisión, suscripción y transmisión de valores en la que hubieran intervenido. Esta comunicación implicará la presentación de relaciones nominales de compradores y vendedores, clase y número de los valores transmitidos, precios de compra o venta de la transmisión en los plazos y en la forma que reglamentariamente se determine.*

A los efectos previstos en el párrafo anterior, quien pretenda adquirir o transmitir valores deberá comunicar, al tiempo de dar la orden correspondiente, su número de identificación fiscal a la entidad emisora e intermediarios financieros respectivos, que no atenderán aquélla hasta el cumplimiento de dicha obligación.

Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de las salvedades previstas en esta materia por la Disposición Adicional primera, apartado 1, de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros.”

¹⁰⁰¹ De acuerdo con el modelo oficial 198 que la Orden de 12 de noviembre de 1.985 aprobó para la cumplimentación de la declaración anual de las operaciones intervenidas por los fedatarios públicos y demás intermediarios financieros.

¹⁰⁰² Al respecto debemos tener en cuenta que los pagarés del Tesoro mantuvieron su opacidad hasta la publicación de la Ley 18/1.991, de 6 de junio,

rendimientos implícitos de capital mobiliario sujetos al régimen excepcional, que perduró hasta que la Ley 18/1.991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas acabó con su opacidad fiscal al ordenar que también debían constituir fuente del deber de información, con lo cual se vería ampliado el objeto del mismo.

Igualmente estaban sujetos al mismo las instituciones de crédito y ahorro, las sociedades mediadoras en el mercado de dinero, las sociedades instrumentales de Agentes mediadores colegiados, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedicase con habitualidad a la intermediación y colocación de títulos valores o efectos públicos.

La obligación de presentar la relación quedaba circunscrita al ámbito de las operaciones que implicasen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos con la salvedad prevista en el apartado primero.

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que estableció en su Disposición Adicional Decimotercera.⁵ que a partir de 1 de enero de 1.992 : *“las nuevas emisiones de Pagars del Tesoro estarán sometidas a las obligaciones ordinarias de colaboración con la Hacienda Pública. Las emisiones de Pagars del Tesoro que estén en circulación a 31 de diciembre de 1.991 conservarán hasta su completa amortización, el régimen especial establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 14/1.985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros”*. Aunque esta opacidad quedara circunscrita únicamente al ámbito del deber general de suministro de la información, sin que se tratara de una opacidad total, sino reducida, como lo entiende RUIZ GARCÍA, J.R. : *“Secreto bancario y Hacienda Pública”*, op. cit., pág. 92, por cuanto que las entidades bancarias y crediticias quedan obligadas a comunicar datos de las operaciones en que se reflejan rendimientos de pagarés del Tesoro y rendimientos implícitos, en la medida en que las operaciones relativas a los citados activos financieros queden reflejadas en las cuentas de las entidades bancarias, pudiendo la Administración tener conocimiento de aquéllas, si bien por la vía del previo requerimiento individualizado.

Las obligaciones de información se entendían cumplidas respecto a operaciones sometidas a retención, con la presentación de la relación de los perceptores de dichas retenciones, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente.

Debemos comentar este último apartado que contenía la Disposición Adicional Primera.¹ de la Ley 14/85, que se reproducía en el apartado 4º del artículo 23 del Real Decreto que la desarrollaba, porque el mismo sigue vigente al incorporarse al último apartado de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades.

Este precepto exonera de la obligación de presentar las relaciones de transmisión de valores, a las operaciones sometidas a retención, con la presentación de los resúmenes anuales de retenciones.

Sobre el mismo, debemos decir, que no nos parece adecuado, desde el punto de vista del tratamiento de la información, por la problemática que en el orden práctico plantea, identificar la obligación de información de un hecho puntual (adquisición o suscripción) con otro periódico (obtención de rendimientos), aunque en el modelo correspondiente a la declaración de las retenciones practicadas se exprese el importe por el que se realizó la suscripción o adquisición¹⁰⁰³.

¹⁰⁰³ Ver en el mismo sentido, JACOBO Y BURGUILLO, J.M.: "La información tributaria en España", op. cit., pág. 47.

4.5.- Deber de información sobre contribuciones, aportaciones o prestaciones relacionadas con Fondos y Planes de Pensiones: Declaración anual de Partícipes y Aportaciones.

Otra manifestación del amplio abanico de deberes de suministro de información con carácter general y periódico, a la Administración tributaria, lo constituye el deber de aportar anualmente información que recae, desde el punto de vista subjetivo en las entidades gestoras de los Fondos de Pensiones, en los promotores de los Planes de Pensiones y en las empresas o entidades acogidas a sistemas alternativos de cobertura de prestaciones análogas a las de los planes de pensiones¹⁰⁰⁴.

Este deber de suministro de información relativa a Fondos y Planes de Pensiones tiene como normativa básica los artículos 60, 62 y 72 del R.D. 1.307/1.988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en desarrollo de la Ley 8/1.987, de 8 de junio, reguladora de los mismos.

Los tres preceptos enunciados se encargan de dejar claro que encuentran su fundamento legal en el artículo 111 de la Ley General Tributaria - como no podía ser de otra manera -, en cuyo desarrollo coinciden en establecer el deber de suministro, con periodicidad anual, de relaciones individuales que deberán contener los datos de identificación relativos a los partícipes así como la especificación de la cuantía de las aportaciones, contribuciones o dotaciones efectuadas.

¹⁰⁰⁴ Ver QUEROL GARCÍA, M^a. T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 280; MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Op. cit., 4^a ed., pág. 461.