



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



domicilio de las personas jurídicas. Máxime si tenemos en cuenta que en este lugar, al estar "efectivamente centralizada la gestión administrativa o la dirección del negocio" es más probable que se encuentren todos los datos con trascendencia tributaria que puedan interesar a la Administración tributaria.

Con la extensión de la protección de la inviolabilidad a las personas jurídicas, parece que en principio, éstos datos quedan a salvo de la obtención directa de los mismos a la Inspección por la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- si el titular no presta su consentimiento,
- si se trata de entrar en el domicilio social o lugar donde efectivamente esté centralizada la gestión administrativa o la dirección.
- si no va provista de mandamiento judicial motivado.

Quedando la posibilidad de obtener la información, supeditada a una decisión judicial, y por lo tanto imparcial, que juzgará la necesidad y conveniencia de obtenerlos y que actuará como límite a la potestad discrecional de la Administración. Aunque si se le deniega la autorización judicial, a ésta le queda el recurso de obtenerlos a través de un requerimiento individualizado a través de la modalidad de captación¹³⁷³.

En cambio, creemos que si se pretende entrar en cualesquiera otras dependencias de la empresa, pensemos por ejemplo en el centro de producción para examinar una maquinaria comprada a un proveedor X que es objeto de inspección, ante la negativa del titular, bastará con la autorización del Delegado o Administrador de la Agencia Tributaria competente, para que la Inspección pueda entrar.

¹³⁷³ Por utilizar la conocida terminología de MANTERO SAENZ.

3.3.2.3.- Entrada en locales de negocio, fincas y demás establecimientos en que se desarrollen actividades sometidas a gravamen.

La obtención directa de información establecida en el artículo 140.d) LGT y desarrollada en el 12.4 RGIT, plantea también el supuesto, más frecuente entre empresarios y profesionales, de que la información no se halle en el domicilio particular o en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o del tercero, sino en los locales de negocio, o en las sucursales (por ejemplo, de Entidades bancarias y de Cajas de Ahorro), en los diferentes puntos de venta de una red comercial (pensemos, por ejemplo, en una cadena de tiendas, o de grandes superficies), o en cualesquiera lugares donde se desarrolle una actividad empresarial o profesional distintos de la sede social de la empresa.

La entrada por parte de la Inspección en estos lugares también se encuentra regulada en el primer apartado del art. 141, el cual establece la mera posibilidad, es decir, la potestad discrecional¹³⁷⁴ de la Inspección para entrar en los locales de negocio, fincas y demás lugares donde se desarrollen actividades empresariales o profesionales “para ejercer las funciones prevenidas en el art. 109”, es decir, las funciones de comprobación e investigación. Lo cual lleva a descartar la posibilidad de entrada de la Inspección con la sola finalidad de obtener información tributaria si no está en curso un procedimiento inquisitivo, a menos que el propietario del negocio la consienta¹³⁷⁵.

¹³⁷⁴ En este sentido ver QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 98.

¹³⁷⁵ Al respecto, GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 4ª. ed., pág. 323.

Pero las dudas acerca de si la entrada es posible para obtener directamente información con trascendencia tributaria para terceros al margen de un procedimiento de investigación y comprobación surgen a tenor de la ampliación de los lugares en que pueda entrar la Inspección efectuada por el artículo 22.1 del R.G.I.T. que señala que *“cuando las actuaciones de obtención de información se desarrollen cerca de la persona o Entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, serán de aplicación las reglas contenidas en los artículos 20 y 21 de este Reglamento, para las actuaciones de comprobación e investigación”*.

Se trata de una remisión genérica a las reglas que sobre el lugar en el que han de desarrollarse las típicas actuaciones inquisitivas se contienen en los artículos precedentes, que configurados en sentido amplio pueden ser cualquier lugar *“donde exista alguna prueba, al menos parcial del hecho imponible”*¹³⁷⁶. Pero además efectúa una especificación a las citadas reglas aplicables a las actuaciones de obtención de información, que implica que cuando estas actuaciones supongan el examen de *“libros, expedientes, registros u otros documentos relativos a la actividad pública o privada desarrollada por el obligado tributario, deberán practicarse en los locales u oficinas del interesado, salvo que éste esté conforme en aportar determinados documentos de aquéllos a las oficinas públicas”*.

Y además, surgen a tenor de la ampliación de los lugares en que pueda entrar la Inspección efectuada por el artículo 39.1 del R.G.I.T., y sobretodo por cuanto habilita a la Inspección para que pueda entrar *“siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones”*, precepto que ha sido

¹³⁷⁶ Artículo 20.1.c) del R.G.I.T., con idéntica dicción, artículo 143.c) Ley General Tributaria.

criticado por la doctrina porque a parte de la extensión de los lugares en los que puede penetrar la Inspección, “amplía los motivos que legitiman dicha entrada hasta convertir esta facultad en discrecional para la Administración”¹³⁷⁷. Aunque ha sido convalidado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de enero de 1.993 al entender que no existe extralimitación reglamentaria en relación a la tipología de actuaciones que pueden llevarse a cabo por medio de las citadas facultades y que no existe contradicción entre lo establecido por el artículo 109 L.G.T. y la expresión “*cualesquiera actuaciones*” recogida en la disposición reglamentaria¹³⁷⁸, no podemos compartir este criterio que a nuestro juicio extiende la posibilidad de entrada de la Inspección en los locales citados únicamente para obtener directamente información que pueda servir de prueba contra terceros al margen de cualquier procedimiento iniciado o futuro, lo cual unido a la escasa regulación que dedica el R.G.I.T. al resto de actuaciones inspectoras distintas de la comprobación e investigación, provoca una grave inseguridad jurídica respecto del procedimiento a seguir por aquéllas y respecto a la necesaria habilitación legal en relación a las actuaciones de obtención directa de información, carentes del mínimo tratamiento exigible¹³⁷⁹.

La regla general es que deberá permitirse a la Inspección, la entrada sin más trámite, en los locales de negocio u oficinas donde hayan de tener a disposición de aquélla, durante la jornada laboral su contabilidad y demás documentos concernientes al negocio o en los lugares de negocio donde se hallen las pruebas del hecho imponible.

¹³⁷⁷ Como ha indicado PALAO TABOADA, C. : En “El R.G.I.T. : Una disposición tardía e insuficiente”, op. cit., pág. 130.

¹³⁷⁸ Ver el F.J. Vigésimo primero de la S.T.S. de 22 de enero de 1.993.

¹³⁷⁹ En el mismo sentido LÓPEZ MARTÍNEZ, J. : “El procedimiento de la Inspección tributaria a través de su Reglamento General”, op. cit., pág. 47.

Las excepciones se producen en relación a los siguientes supuestos:

1) La falta de consentimiento o la oposición del dueño o morador de la finca o persona bajo cuya custodia¹³⁸⁰ se hallasen los locales, a la entrada de la Inspección, según el artículo 141.2 de la LGT y segundo párrafo del artículo 39.2 del RGIT, determina que sea necesaria la autorización del Delegado o Administrador de Hacienda territorialmente competente, o por el Director general correspondiente, referencias que actualmente debemos entender atribuidas al Delegado, al Administrador de la A.E.A.T. o al Director del Departamento correspondiente, para que la Inspección pueda entrar.

2) Cuando se trate de la entrada en los lugares donde no se desarrollen actividades de la Administración Pública o bien de naturaleza empresarial o profesional, y que no puedan quedar incluidos bajo la consideración de domicilio constitucionalmente protegido. Para la entrada en estos locales también será necesaria la autorización escrita, firmada por el Delegado o Administrador de la A.E.A.T. territorialmente competente, o por el Director del Departamento correspondiente, en base a la necesaria actualización del artículo

¹³⁸⁰ Se han dado diversas interpretaciones de qué se entiende por "persona bajo cuya custodia se hallen la finca o los edificios": una estricta que entiende que con el consentimiento del guarda se puede proceder a la entrada de un edificio; otra, que GUIO MONTERO considera más sensata, entendiéndolo por tal "aquella persona que ejerza la dirección del negocio en lugar del dueño. Es decir, que tenga, en mayor o menor medida, una capacidad de decisión.". Ver GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 4ª. ed. pág. 322. En sentido parecido, QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección..." op. cit., pág. 99, entiende por tal a "cualquier persona que, bajo no importa qué título, asume la responsabilidad de lo que en él ocurra frente a su dueño".

39.2 RGIT¹³⁸¹, incluso en el caso de que el interesado preste su consentimiento¹³⁸².

3.4.- EL SECRETO DE LAS COMUNICACIONES.

Una manifestación del secreto de las comunicaciones que garantiza nuestra Constitución fue introducido en la L.G.T. con la reforma de 1.985. Se trata del secreto del contenido de la correspondencia como límite al deber de colaboración facilitando información con trascendencia tributaria relativa a terceras personas que fue incorporado en el artículo 111.4.a) de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, sirviendo para zanjar los problemas que la Inspección de los Tributos tenía planteados frente a la Administración Postal¹³⁸³.

En la redacción original de la Ley General Tributaria de 1.963 no existía una referencia concreta al secreto de la

¹³⁸¹ El art. 39.2 RGIT establecía, la exigencia del requisito de autorización escrita del Delegado, Administrador o Director general de Hacienda, para permitir la entrada o reconocimiento "*fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo de la actividad*". Sin embargo esta referencia temporal ha sido anulada por la STS de 22 de enero de 1993 (FJ 21) por considerarla contraria a Derecho en base a la falta de competencia de los Delegados o Administradores de Hacienda o de los Directores generales correspondientes, - que entendemos referida también a los cargos que actualmente, tras la creación de la A.E.A.T., han asumido sus competencias : Delegados o Administradores de la misma y Directores generales competentes -, para disponer que las actuaciones se desarrollen en locales del interesado fuera de la jornada laboral establecida, por cuanto entiende el T.S. en esta misma Sentencia, F.J. Noveno, que modificar la jornada laboral "puede implicar efectos laborales para ciertos trabajadores (administrativos, informáticos, subalternos, etc.), suponer específicas cargas salariales (horas extraordinarias) e, incluso, dar origen a sanciones para la empresa por infracción de normas reguladoras del trabajo por cuenta ajena, (lo cual) no puede quedar exclusivamente al arbitrio de las Autoridades Tributarias".

¹³⁸² Ver QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección...", op. cit., pág. 99.

¹³⁸³ En este sentido ver JACOBO Y BURGUILLO, J. M^a.: "La información tributaria en España". Op. cit., pág. 172.

correspondencia por lo que éste se podía subsumir en la letra c) del apartado 2 del artículo 111¹³⁸⁴ que remitía a cualquier Ley que expresamente excluyese de investigación tributaria cualquier acto u operación.

A partir de 1.978¹³⁸⁵, la Ley está representada por el precepto que ocupa el puesto superior dentro de la jerarquía normativa. En efecto, la Constitución, en el artículo 18.3 establece que "*se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial*"¹³⁸⁶. Garantía que queda amparada también en el artículo 8 de la Convención de salvaguardia de los Derechos del Hombre y de las Libertades Públicas, suscrita por España en 1.979¹³⁸⁷.

¹³⁸⁴ La redacción del art. 111.2.c) LGT de 1.963 era la siguiente: "*quedan excluidos del deber de colaboración: c) Las personas o entidades en cuanto a los actos u operaciones que por Ley estén exceptuadas de investigación tributaria*".

¹³⁸⁵ Con anterioridad a esta fecha se reconocía en el artículo 13 del Fuero de los Españoles, como derecho fundamental de la persona, el secreto de la correspondencia. No obstante, la protección de este derecho, goza de una larga tradición histórica en nuestro constitucionalismo, que podría remontarse al artículo 7 de la Constitución de 1.869.

¹³⁸⁶ Tal como señala AGUILAR FERNANDEZ-HONTORIA, J.: "De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria". Op. cit., pág. 88, se configura este secreto, en la S.T.C. 114/1984, F.J. 7º como uno de los tradicionales "derechos especiales de intimidad", previos a la formulación de un derecho general de intimidad. Indicando que la fundamentación de este secreto adquiere una estructura bipolar, pues su protección puede ejercerse y actuarse por cualquiera de los sujetos que están protegidos por el derecho a la intimidad. Así el Tribunal indica que: "sea cual sea el ámbito objetivo del concepto "comunicación", *la norma constitucional se dirige inequívocamente a garantizar su impenetrabilidad por terceros* (públicos o privados: el derecho posee eficacia *erga omnes*) ajenos a la comunicación misma. *La presencia de un elemento ajeno a aquellos entre los que media el proceso de comunicación es indispensable para configurar el ilícito constitucional aquí perfilado*". (sic)

¹³⁸⁷ Sobre este artículo el Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado considera que "las injerencias de la autoridad pública

El problema que se planteó entre la Inspección de Tributos y la Administración Postal en 1.981 se centraban en saber si el secreto de las comunicaciones postales amparaba únicamente el contenido que se encontraba bajo el sobre o paquete certificado, o se extendía a los datos que pudieran obtenerse del examen exterior del sobre o paquete.

La cuestión fue resuelta por la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en el sentido de que el secreto de la correspondencia abarcaba el contenido de la misma por estar incluida en la protección constitucional; asimismo, las circunstancias externas de los objetos (su existencia, clase, dirección, remitente, peso o número), a las que los preceptos reglamentarios extienden su protección¹³⁸⁸; y, pudiendo facilitarse únicamente, con el permiso oportuno, "las operaciones y servicios postales", es decir, los datos técnicos y estadísticos del servicio que no afecten a persona o ciudadano determinado, siendo más bien datos estadísticos globales de la función¹³⁸⁹.

en el derecho al respeto de la correspondencia no pueden ampararse en motivos fiscales o tributarios". Siendo preciso que estas interferencias, para ser legítimas, con arreglo a la Convención, estén previstas en la Ley y constituyan una medida necesaria, como por ejemplo la "prevención de infracciones penales", pero no el cumplimiento de los deberes tributarios ni la prevención de las infracciones meramente administrativas. (ver Crónica Tributaria, núm. 38, 1.981, págs. 192 y 193.)

¹³⁸⁸ Las normas reglamentarias de los servicios de Correos extienden la protección del secreto de la correspondencia no sólo a su contenido interno, sino a todos los datos externos de la misma, estas normas son: el art. 14 de la Ordenanza Postal, aprobada por el Decreto 1.163/1.960, de 19 de mayo; los arts. 26 y 27 del Reglamento de los Servicios de Correos, aprobado por el Decreto 1.653/1.964, de 14 de mayo.

¹³⁸⁹ GODED MIRANDA: "El secreto postal y la Inspección tributaria". Crónica Tributaria, núm. 38, 1.981, pág. 194.

Con la misma amplitud configura, el Tribunal Constitucional, el secreto del contenido de la correspondencia en la S.T.C. 114/1.984, al considerar en el F. J. 7º que: “no resulta aceptable lo sostenido por el Abogado del Estado en sus alegaciones en el sentido de que el artículo 18.3 C.E. protege sólo el proceso de comunicación y no el mensaje, en el caso de que éste se materialice en algún objeto físico. Y puede también decirse que el concepto de “secreto”, que aparece en el artículo 18.3 no cubre sólo el contenido de la comunicación, sino también, en su caso, otros aspectos de la misma, como, por ejemplo, la identidad subjetiva de los interlocutores o de los corresponsales”.

El Tribunal insiste, más adelante en la misma sentencia¹³⁹⁰, en la amplitud de tal secreto indicando que: “Ocurre, en efecto, que el concepto de secreto en el artículo 18.3 tiene un carácter “formal” en el sentido de que se predica de lo comunicado, sea cual sea su contenido y pertenezca o no el objeto de la comunicación misma al ámbito de lo personal, lo íntimo o lo reservado”.

Resultando que, así entendido, este límite, aparece dotado de una considerable amplitud, por lo que, “puede llevar a privar de cualquier grado de eficacia y de exigibilidad práctica”¹³⁹¹ a las obligaciones de información tributaria impuestas a los funcionarios públicos y a los fedatarios públicos.

Como decíamos al inicio, la modificación introducida por la Ley 10/85 en el art. 111.4.a) - cuya redacción se ha

¹³⁹⁰ Ver en tal sentido los comentarios de AGUILAR FERNANDEZ-HONTORIA, J.: “De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria”, op. cit., pág. 111.

¹³⁹¹ Ver AQUILAR FERNANDEZ-HONTORIA, J.: “De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria”, op. cit., pág. 111.

mantenido intacta tras la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1.995- vino a resolver los problemas que se plantearon con la Administración Postal, al especificar que el secreto abarca únicamente al "contenido de la correspondencia". Sin embargo esta redacción parece "contradecir el sentido del Dictamen citado anteriormente, limitando el secreto sólo al aspecto sustantivo y no a lo que es mero instrumento, como señas, etc."¹³⁹², y por otra parte la LGT se refiere únicamente a la correspondencia postal, que es la única que tiene continente y contenido, dejando al margen otro tipo de comunicaciones como las telegráficas o telefónicas cuyo secreto garantiza la Constitución¹³⁹³. Nos parece criticable la restrictiva mención que hace el artículo 111.4.a) LGT al referirse tan solo a la correspondencia.

En este sentido ha sido el RGIT, en el art. 37.5.a) el que ha introducido la referencia a este límite del deber de información en unos términos mucho más amplios, con mejor técnica y más correcta ubicación, al incluir en el ámbito objetivo del mismo a las "comunicaciones" con carácter general.

Esta ampliación reglamentaria, acorde con la redacción del artículo 18.3 de la Constitución que garantiza el secreto de las "comunicaciones" responde evidentemente a la realidad actual, en que la transmisión de datos o de información entre partes no se suele realizar a través de la forma más clásica de correspondencia, sino que han proliferado nuevos medios técnicos de comunicación (teléfono, fax, redes de conexión informática, ej. Internet, etc.), y si lo que se trata es de proteger

¹³⁹² Como pone de manifiesto GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3a. ed., 1.991, pág. 273.

¹³⁹³ En el mismo sentido ver SANCHEZ SERRANO, L: Comentario al art. 111 LGT, op. cit., pág. 204. y GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección..." op. cit., pág. 273.

la intimidad de las partes, "la utilización de uno u otro medio entre las mismas no debe generar una diferenciación de trato a los datos que se comunican"¹³⁹⁴. Debiendo entenderse, por lo tanto, que se incluyen "todos los medios que sirvan para acercar a las personas y que no sería de recibo una interpretación parcial de esta materia, ya que aparte su posible inconstitucionalidad dejaría al ciudadano contribuyente en una situación de desamparo ante la maquinaria estatal"¹³⁹⁵.

Nos hemos referido al objeto sobre el que recaía el límite que estamos estudiando, pero debemos resaltar, además, que desde un punto de vista subjetivo el límite afecta, según la LGT, únicamente a los funcionarios públicos y los profesionales oficiales¹³⁹⁶, "pero, aun sin desconocer la existencia de funcionarios públicos que, con ocasión del ejercicio de sus funciones o cometidos, podrían tener un fácil acceso al contenido de la correspondencia, ni tampoco olvidar la normativa penal referente específicamente a la violación del secreto de la correspondencia por parte de funcionarios públicos, cabría imaginar supuestos en los que personas carentes de esa condición pudieran violar tal secreto"¹³⁹⁷.

Siguiendo esta línea de pensamiento creemos que el RGIT, amplía una vez más el ámbito de aplicación del mismo al referirlo "a cualquier obligado tributario que resulte impelido a

¹³⁹⁴ En este sentido ver QUEROL GARCIA, M^a T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda". Op. cit., pág. 285.

¹³⁹⁵ Como así lo interpreta GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3a. ed., 1.991, pág. 273.

¹³⁹⁶ Debemos señalar que no pretendemos entrar a analizar la naturaleza de esta categoría subjetiva, y la polémica que en torno a la misma se ha suscitado, por cuanto excedería el objeto del presente trabajo.

¹³⁹⁷ SANCHEZ SERRANO, L. : Comentario al art. 111 LGT. en op. cit., pág. 204.

facilitar datos con trascendencia tributaria para terceras personas¹³⁹⁸.

Finalmente, el RGIT señala que el levantamiento del secreto del contenido de las comunicaciones, sólo puede realizarse cuando se trate de la investigación de un delito público, a través de mandamiento judicial.

La autoridad judicial, en estos casos, puede proceder a la detención y apertura de la correspondencia, debiendo mediar auto motivado y, en caso de apertura y registro de la correspondencia postal, será citado el interesado, quien por él o por la persona que designe, podrá presenciar la operación, en base a los artículos 579 y 583 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

¹³⁹⁸ Ver LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros". Op. cit., pág. 153.



3.5.- LÍMITES AL USO DE LA INFORMÁTICA.

3.5.1.- Introducción.

“El control público del poder es mucho más necesario en una época en la que ha aumentado enormemente los medios técnicos de los que puede disponer el Gobierno...Ningún déspota de la antigüedad,, aunque hubiese conseguido rodearse del mayor número de guardas y espías, tuvo nunca la posibilidad de tener tantas informaciones sobre sus súbditos como las que suministran una eficiente instalación de ordenadores electrónicos a cualquier gobierno actual”¹³⁹⁹.

El desarrollo de la informática¹⁴⁰⁰ y de las bases de datos informáticas, operada en la segunda mitad de este siglo, acrecentándose en las últimas décadas, que se ha revelado como un útil instrumento para la gestión de los datos que generan los deberes de proporcionar información tanto propia (deberes del artículo 35 LGT o autoliquidaciones) como referida a terceros (en base a los artículos 111 y 112 LGT); ha permitido agilizar las tareas burocráticas en aras de la eficiencia y eficacia¹⁴⁰¹, pero se ha hecho imprescindible limitar el uso de la información para que no sea utilizada para un fin distinto al que motivó su obtención y poder garantizar la intimidad de las personas.

¹³⁹⁹ BOBBIO, N.: "El futuro de la democracia". Rv. de las Cortes Generales, núm. 2, pág. 53.

¹⁴⁰⁰ En relación a la revolución que ha supuesto la informática en el ámbito de la comunicación estamos de acuerdo con la afirmación que "la utilización de la informática nos sitúa en la tercera fase de la historia de la comunicación humana, una vez superada la palabra oral y la escrita, produciéndose una auténtica computerización de la vida privada, que afecta a numerosos ámbitos de la misma", de ALVAREZ CONDE, E.: "El régimen político español." Ed. Tecnos, Madrid, 1.987, pág. 146.

¹⁴⁰¹ En este sentido ver FERNANDEZ AMOR, A.: "La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación administrativa y la elaboración estadística en la CEE. Su aportación al proceso de Unión Europea". Op. cit., pág. 52.

Por otra parte, el uso generalizado de la informática en el ámbito de la gestión empresarial y profesional puede plantear problemas de conflicto entre el derecho a la intimidad de los datos de carácter personal que figuren en sus ficheros o archivos y las facultades atribuidas a la Inspección en la modalidad de obtención directa de información al poder examinar dichos ficheros y archivos informáticos, por ello analizaremos si existen limitaciones al uso de la informática que puedan oponerse frente a las actuaciones inspectoras que tengan por finalidad recabar directamente datos con trascendencia tributaria relativos a terceros.

3.5.2.- Protección constitucional y su desarrollo. Excepciones en el ámbito tributario.

En nuestro país, la especial protección adoptada en este sentido, se incluye en el artículo 18.4 C.E.¹⁴⁰²: "*La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor, la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos*", artículo que debe ponerse en relación con el 20.4 y el 105.b), ambos de la Constitución, de forma que como afirma PEREZ LUÑO, se produce así "un peculiar "círculo hermenéutico" en virtud del cual el derecho a la intimidad remite al control de la información, uno de cuyos aspectos más importantes se concentra en la posibilidad de acceso a los registros públicos, pero al mismo tiempo, la facultad de información tiene como límite la intimidad de la persona"¹⁴⁰³.

¹⁴⁰² Con este artículo, nuestra Constitución se sitúa en la avanzadilla del constitucionalismo europeo, como afirma FERNANDEZ AMOR, J.A.: "La utilización de nuevas tecnologías...", op. cit., pág. 69.

¹⁴⁰³ PEREZ LUÑO, A.: "Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución", op. cit., pág. 341. Ver además, del mismo autor: "Informática y libertad. Comentario al artículo 18.4 de la Constitución". Rv. de Estudios Políticos, núm. 24, 1981, págs. 31-53 y "La protección de la intimidad frente a la informática". Rv. de Estudios Políticos, núm. 9, 1979, págs. 59-72.

En relación a la utilización de la informática en el ámbito fiscal se han mantenido diversas posturas que van desde la negación de su utilización por suponer un atentado a la intimidad, hasta las que, como la defendida por nuestro Tribunal Constitucional (STC 110/84, de 26 de noviembre)¹⁴⁰⁴, proclaman su legitimidad constitucional e incluso su necesidad técnica y política a fin de eludir el presumible fraude fiscal¹⁴⁰⁵.

La Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal desarrolla el artículo 18.4 CE limitando el uso, automatizado o no, de datos de carácter personal para proteger la privacidad del individuo¹⁴⁰⁶.

Esta Ley Orgánica cuyo objeto es limitar el uso de la informática y otras técnicas y medios de tratamiento automatizado de los datos de carácter personal, es decir, de cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables, aplicándose a todos los datos que figuren en ficheros automatizados tanto de los sectores público como privado, pretendiendo tutelar la calidad de los datos, no

¹⁴⁰⁴ Ver AGUILAR FERNANDEZ-HONTORIA, J.: "De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria", op. cit., pág. 79.

¹⁴⁰⁵ En este sentido ver ALVAREZ CONDE, E.: "El régimen político español", op. cit., pág. 146.

¹⁴⁰⁶ La Exposición de Motivos de esta Ley Orgánica contempla la privacidad como un concepto más amplio que la intimidad comprensivo de "un conjunto más amplio, más global, de facetas de la personalidad que, aisladamente consideradas, pueden carecer de significación intrínseca pero que, coherentemente enlazadas entre sí, arrojan como precipitado un retrato de la personalidad del individuo que éste tiene derecho a mantener reservado". Ver los comentarios que efectúa a la L.O de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal (L.O.R.T.A.D.), PEREZ LUÑO, A.E.: "Manual de informática y derecho". Ariel Derecho, Barcelona, 1.996, págs. 47 y ss.

en sí mismos, sino en función de evitar que su informatización permita o propicie actividades discriminatorias, y exige el consentimiento previo del afectado para que los datos de carácter personal objeto del tratamiento automatizado puedan ser cedidos¹⁴⁰⁷, excepto “cuando una Ley prevea otra cosa”¹⁴⁰⁸, sin que se exija el rango orgánico de la misma.

Pues bien, la L.G.T. ha sido la norma encargada, en el ámbito tributario, de regular esta excepción permitida por la Ley Orgánica, y lo ha hecho con un artículo sin precedentes en la norma codificadora anterior a la reforma operada con la Ley 25/95, de 20 de julio. Se trata de la primera parte del artículo 112.4 L.G.T. que prevé: “*La cesión de aquellos datos de carácter personal, objeto de tratamiento automatizado, que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 111, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado*”.

Esta marginación se quiso suavizar con una enmienda, la 151, del Grupo Parlamentario Catalán¹⁴⁰⁹, que no prosperó, pero que si bien estaba de acuerdo en que no era necesario requerir el consentimiento del afectado, apuntaba que “sí deberán serle comunicados para que pueda tener conocimiento de los datos que hayan sido cedidos...El plazo y condiciones en que deberá hacerse aquella comunicación se determinarán reglamentariamente”, con la finalidad de asegurar que el ciudadano tuviera conocimiento de la cesión de que trata este artículo.

¹⁴⁰⁷ Artículos 6.1 y 11.1 de la L.O. 5/1.992 reguladora del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal.

¹⁴⁰⁸ Artículo 11.2.a) de la L.O. 5/1.992.

¹⁴⁰⁹ Ver Diario de Sesiones del Congreso de 15 de marzo de 1.995. Serie A. Núm. 92-7, págs. 77 y 78.

En definitiva, como señala ALONSO GONZÁLEZ¹⁴¹⁰, cuando nuestros datos personales pasan a engrosar un banco de datos de una entidad o persona y ésta procede a facilitarlos a la Administración tributaria en cumplimiento del deber de información por suministro o por captación, quedamos totalmente desvinculados de cualquier poder de disposición sobre los mismos. Y añadiríamos como conclusión, que el artículo 112.4 L.G.T. implica una situación de pérdida absoluta de control efectivo sobre la utilización de datos que afectan a nuestra esfera de intimidad, por cuanto no son sólo datos económicos (nuestros ingresos salariales, volumen de ventas o compras, el precio de adquisición de nuestra casa, etc.) sino datos de carácter personal los que se ven afectados (estado civil, domicilio, número de hijos y edades, opción religiosa, etc.), lo que implica que empecemos a tomar conciencia de que en la medida que los modelos de declaraciones, o de autoliquidaciones nos obligan a consignarlos, circularan, por las redes informáticas de las Administraciones públicas, sin que en ningún momento se nos comunique el uso que de los mismo se haga. Podemos decir que una vez más el derecho a la intimidad cede ante la Administración tributaria, ya que se trata, pues de una pérdida de control de la intimidad personal, pero que deberá conjugarse con un estricto cumplimiento de lo dispuesto en el nuevo artículo 113 L.G.T. al que nos referiremos más adelante en este trabajo.

Podemos decir además que en esta primera parte del artículo 112.4 L.G.T., se pone de manifiesto, una vez más, la especialidad, amplitud y el refuerzo de las facultades de la Administración tributaria a la hora de recabar información tendente a la gestión de los tributos¹⁴¹¹, teniendo en cuenta,

¹⁴¹⁰ “La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/95, de 20 de julio”, op. cit., pág. 278.

¹⁴¹¹ En el mismo sentido PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A. : “La Reforma de la Ley General Tributaria”, op. cit., pág. 139 ;

además, que el proyecto inicial del artículo 112.4 todavía estaba redactado en términos más extensos, puesto que permitía la cesión de los datos de carácter personal a la Administración tributaria, no sólo obtenidos en base al artículo 111 y 112 L.G.T., sino “siempre y cuando lo exigiera el cumplimiento del deber de colaborar para la efectiva aplicación de los tributos”, que dado el carácter reglamentario de muchas de las normas que establecen esta exigencia, posiblemente hubiera sido inconstitucional dada la necesaria reserva de ley en esta materia, y debido a lo dispuesto por la Ley Orgánica 5/92 relativo a que el consentimiento del afectado, sólo se exceptiona cuando una norma con rango de ley establece deberes de colaboración en la aplicación de los tributos¹⁴¹², por ello el texto quedó reducido a la fórmula “o en otra norma legal”.

Si bien consideramos legítima esta excepción, que por otra parte, en la práctica, ya se venía utilizando puesto que la Administración tributaria ya actuaba de esta forma, es decir, sin solicitar permiso a un sujeto afectado para obtener sus datos personales, puesto que, de lo contrario, la enorme cantidad de datos que se manejan a diario entorpecería las tareas propias de aquélla, “no queremos pensar que se llegue a esgrimir el nuevo apartado 4º como un escudo ante posibles recursos administrativos o jurisdiccionales en relación con la protección del derecho a la intimidad, por poner un caso, de los sujetos a quienes se refieren tales datos”¹⁴¹³.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. : “La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/95, de 20 de julio”, op. cit., pág. 278.

¹⁴¹² Enmienda número 40. Ver Diario del Congreso de 15 de marzo de 1.995. Serie A. Núm. 92-7. Pág. 44.

¹⁴¹³ Como ha señalado ALONSO GONZÁLEZ, L.M. : en la obra colectiva : “La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/95, de 20 de julio”, op. cit., pág. 278.

Por otra parte, el artículo 19.1¹⁴¹⁴ de la Ley Orgánica 5/1.992 contiene la prohibición de ceder a otras Administración Públicas para ejercer distintas competencias, los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones Públicas para el desempeño de sus funciones, excepto si la cesión se hubiera previsto en las disposiciones de creación del fichero o en otras posteriores de igual o superior rango que regulen su uso.

La aplicación de este precepto queda sin efecto en virtud de la segunda parte del artículo 112.4 L.G.T., que nos plantea la duda acerca de la suficiente habilitación para producir tal excepción, si bien pensamos que, en parte, se la puede considerar, a esta disposición, como una norma destinada a regular el uso de los ficheros informáticos y por otra parte tiene el rango de ley, con lo cual podemos afirmar que existe habilitación suficiente.

Esta norma deriva de las directrices diseñadas en el Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal que, entre otras medidas, pretendían establecer la “coordinación necesaria entre los diferentes órganos y unidades de la Administración para cruzar la información disponible en cada uno de ellos y para emprender acciones conjuntas de investigación y corrección de los comportamientos fraudulentos”¹⁴¹⁵, adoptando las medidas necesarias para ello a través de los programas de actuación que integran el tercer epígrafe del Plan que pretenden descubrir el fraude fiscal en sus múltiples facetas y para ello es necesario conseguir la máxima información posible sobre la realidad

¹⁴¹⁴ Precepto que al igual que los artículos 18, 23, 26 a 31, los Títulos VI y VII, y las disposiciones adicionales primera y segunda y la disposición final primera, no tienen el carácter de Ley Orgánica, sino de Ley ordinaria, según prescribe la Disposición final tercera de la propia L.O de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de carácter personal.

¹⁴¹⁵ Ver la justificación y vertebración del Plan de Lucha contra el Fraude, en Praxis Fiscal, R.F.J.C. 31 de marzo de 1.995, pág. 1/231.

económica y sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de otro orden.

Como se indica en el citado Plan¹⁴¹⁶, dado que el conjunto de las Administraciones públicas dispone de un ingente volumen de información pero en forma de compartimentos estancos, que dificultan su adecuado y eficaz aprovechamiento se hace necesario adoptar las medidas necesarias para coordinar toda la información de que disponen las diversas Administraciones y Entidades que agrupa el Sector Público Estatal favoreciendo su intercambio.

Con este fin, entre otros tipos de actuaciones, se determinan diversas líneas de trabajo, que desarrollaran medidas de carácter instrumental y de técnica informática, como la creación de una base de datos censal y su utilización conjunta por parte de todas las Administraciones públicas, que permitan la cesión e intercomunicación de datos de carácter personal y la compatibilidad de los diversos sistemas informáticos.

De ahí que este nuevo precepto introducido en la L.G.T. recorte el ámbito subjetivo de aplicación de un precepto de una ley de carácter orgánico, dictada para dar cumplimiento a un precepto de la CE, el artículo 18.4, y levante una prohibición legalmente establecida al objeto de garantizar el destino de los datos de carácter personal.

En este sentido, las críticas de la doctrina no se han hecho esperar¹⁴¹⁷, poniendo de manifiesto que en el plano formal el legislador ordinario usurpa un terreno que sólo

¹⁴¹⁶ Ver Praxis Fiscal, R.F.J.C. 31 de marzo de 1.995, págs.1/231 y 1/233.

¹⁴¹⁷ Como las mantenidas por ALONSO GONZÁLEZ, L.M. : en la obra colectiva : "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/95, de 20 de julio", op. cit., pág. 279.

corresponde al legislador orgánico, de acuerdo con el artículo 81 CE, incidiendo, posiblemente, en un vicio de inconstitucionalidad, y que en el plano sustancial, también se infringe la CE, concretamente el artículo 81 en relación al artículo 18.4, al levantar la prohibición establecida en la Ley Orgánica.

No obstante, creemos un poco exageradas estas críticas, por un doble orden de razones. De una parte, por la propia habilitación contenida en el artículo 19.1 *in fine* de la Ley Orgánica 5/1.992 que no exige necesariamente el rango orgánico de la norma que excepcione la interdicción de cesión entre Administraciones públicas de los datos de carácter personal.

Y, de otra, por la línea argumental mantenida en la doctrina del Tribunal Constitucional contenida, entre otras, y por citar una de las más recientes, en la STC 57/1.994¹⁴¹⁸, al señalar que “el derecho a la intimidad no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquél haya de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo”, y en la Sentencia del mismo Tribunal 143/94, de 9 de mayo de 1.994, que considera que si bien el incremento de medios técnicos de tratamiento de la información puede ocasionar un uso desviado de ésta y, en consecuencia la efectiva invasión de la esfera privada de los ciudadanos afectados, haciéndose precisa, correlativamente, “la ampliación del ámbito de juego del derecho a la intimidad, que alcanza a restringir las intromisiones en la vida privada puestas en práctica a través de cualquier instrumento, aun indirecto, que produzca este efecto, y a incrementar las facultades de conocimiento y control que se otorgue al ciudadano, para salvaguardar el núcleo esencial de su

¹⁴¹⁸ Fundamento Jurídico 5º.

derecho”¹⁴¹⁹, garantías contenidas en la Ley Orgánica de 29 de octubre de 1.992, que entre otra medidas, impide “la transmisión de datos de carácter personal almacenados, con la excepción de que concurra el consentimiento del interesado, la autorización legal específica o la conexión y reconocida necesidad de la **transmisión de datos para el logro de finalidades constitucionalmente relevantes** (artículo 11)...estas reglas, obviamente, tienden a salvaguardar los valores inherentes a la intimidad personal” entendiéndose como legítima la manipulación o difusión de datos que esté estrechamente conectada con la finalidad que autoriza su recogida¹⁴²⁰.

Además, la excepción introducida vía la segunda parte del artículo 112.4 L.G.T. referida al destino que se haga de datos de carácter personal, y por lo tanto, datos que entran dentro del ámbito del concepto de intimidad personal y familiar constitucionalmente protegido, obtenidos a través de la informática, en la medida en que podrán cederse entre las Administraciones públicas, nos plantea la duda de si tal cesión operará únicamente en el ámbito interno o si en la medida que sean datos poseídos por nuestra Administración tributaria podrán transferirse a otros Estados miembros de la Comunidad Europea en base a las normas que regulan el intercambio de información internacional.

Esta duda se nos plantea porque se ha visto desvirtuada a través de la reforma de la L.G.T. la protección que nuestro ordenamiento jurídico interno efectúa del derecho a la intimidad a través de la limitación del uso de la informática, ya que la misma no está en manos únicamente de esta Ley Orgánica, sino que su contenido debe completarse, además, en virtud del

¹⁴¹⁹ Consideraciones, por otra parte, ya contenidas en Sentencias anteriores del propio Tribunal Constitucional, como la número 254/1.993.

¹⁴²⁰ Fundamento Jurídico 7º de la STC 143/94.

artículo 10.2 C.E., teniéndose en cuenta los Tratados y Convenios ratificados por España.

Destacando por su importancia, el Convenio para la protección de las personas con respecto al tratamiento de los datos de carácter personal, que aprobó el Consejo de Europa en Estrasburgo el 28-1-1981 y ratificado por nuestro país el 27-1-1984¹⁴²¹, y la Recomendación de la OCDE de 23 de septiembre de 1980¹⁴²².

El Real Decreto 1.326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la CEE sobre intercambio de información¹⁴²³ dedica el artículo 8 a las limitaciones en la utilización de la información tributaria, estableciendo que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria sólo podrán utilizarse para los fines tributarios encomendados al Ministerio de Economía y Hacienda y sólo podrán ser revelados con motivo de un procedimiento judicial o administrativo iniciados en relación con la liquidación o la revisión o control de la liquidación del impuesto, así como para la denuncia de

¹⁴²¹ Esta Convención "marcó realmente una fecha en la historia aún reciente de la legislación sobre la libertad informática, ya que constituye un punto común esencial entre las distintas iniciativas legislativas y asume el valor emblemático de la toma de conciencia de los nuevos derechos de libertad como fruto de una tradición de civilización europea y como el presupuesto de la futura convivencia política comunitaria de los Estados y de los ciudadanos en Europa". FROSINI, V.: "Bancos de Datos y Tutela de la persona". Rv. Estudios Políticos, 1982, núm. 30, pág. 32.

¹⁴²² Sobre flujo internacional de datos personales y de protección de la intimidad y libertades fundamentales.

¹⁴²³ La Directiva 77/799/CEE que regula la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y la Directiva 79/1070/CEE, que la extiende al IVA, fueron desarrolladas en España en virtud de la autorización de la Disposición Adicional vigésimo octava de la Ley 21/1986, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1987, en cumplimiento de la cual se dictó posteriormente el Real Decreto 1.326/1987, de 11 de septiembre.

delitos de contrabando o contra la Hacienda Pública. Pudiendo desvelarse en los juicios orales o vistas públicas o en las sentencias si el Estado miembro que las suministra no se opone.

Estableciéndose, en base al principio de reciprocidad, la utilización más restringida de la información si la legislación interna del Estado que la proporciona es más restrictiva en relación a los límites para la utilización de la información¹⁴²⁴.

Esta normativa se completa con las disposiciones contenidas en el Reglamento del Consejo, núm. 218/92/CEE, de 27 de enero, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), que contiene una serie de limitaciones en cuanto al uso de información y a las personas que pueden acceder a la misma, similares a las previstas en el Modelo de Convenio de Doble Imposición OCDE de 1.977¹⁴²⁵ y en la Directiva 77/799/CEE y en el Real Decreto 1.326/1.987.

El Reglamento 218/92/CEE (DOCE 1-2-92) dedica el artículo noveno a regular las medidas de protección de la información estableciendo el carácter confidencial de la misma, protegida por el secreto profesional y que goza de la protección que la legislación interna del Estado miembro le otorgue, limitándose el círculo de sujetos que pueden acceder a ella y los procedimientos en los que se puede utilizar: procedimientos administrativos o judiciales que puedan dar lugar a sanciones por incumplimiento de la legislación fiscal.

¹⁴²⁴ Ver GOMEZ-POMAR RODRIGUEZ, J.: "Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales". Op. cit., pág. 66.

¹⁴²⁵ Nos referimos al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, para evitar la Doble Imposición, relativo al intercambio de información de 1.977 ver GOMEZ-POMAR RODRIGUEZ, J.: "Presente y futuro del intercambio de información...", op. cit, págs. 60 y ss.

El segundo apartado del artículo 9 plasma el principio de reciprocidad permitiendo que se utilice la información para otros fines si en virtud de la legislación del Estado requerido la información puede utilizarse para fines similares.

El apartado tercero del mismo artículo aumenta las posibilidades de circulación de los datos, pues *“cuando la autoridad requirente, considere que la información que ha recibido de la autoridad requerida puede ser de utilidad para la autoridad competente de un tercer Estado podrá transmitirla a este último con el acuerdo de la autoridad requerida”*.

Esta normativa supone respecto a la regulación del artículo 7 de la Directiva 77/799/CEE, que se flexibiliza la restricción a utilizar la información en diversos procedimientos, y se produce una evolución hacia una regulación que no impida el uso de los datos, imponiendo a los Estados miembros procedimientos más ágiles que los anteriores reduciendo las posibilidades de eximirse de la obligación de intercambiar información sin por ello descuidar la protección del individuo¹⁴²⁶.

Como indica FERNÁNDEZ AMOR, la transmisión electrónica de datos referidos a las personas físicas tiene la especial protección de la Ley Orgánica 5/1992, ahora bien tanto las personas físicas como las jurídicas quedarán protegidas, si bien en base a dos regímenes: En relación a las personas jurídicas, la autoridad competente para la creación de bancos de datos y su transmisión electrónica tendrá que adoptar las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento comunitario 218/92/CEE. Y respecto a las personas físicas, la autoridad que realice las mismas actividades de creación de bancos y

¹⁴²⁶ FERNANDEZ AMOR, J.A.: "La utilización de nuevas tecnologías para intercambios...", op. cit., pág. 67.

transmisión de datos, tendrá que respetar tanto el artículo 9 citado, como el contenido de la Ley Orgánica¹⁴²⁷.

Podemos afirmar que la Ley 25/95, de 20 de julio, con la redacción dada al artículo 112.4 L.G.T. se enmarca en la tendencia seguida por el Reglamento Comunitario 218/92/CEE de flexibilizar la restricción al uso de la información, siendo fruto de las medidas adoptadas en el Plan de Lucha contra el Fraude.

3.5.3.- El uso de la informática en relación a la obtención directa de información.

Otro problema que plantea actualmente el uso generalizado de la informática en cualquier actividad empresarial, o profesional, en relación a los deberes de información, se pone de manifiesto en relación a la modalidad de obtención directa, sobretodo cuando la misma se efectúa en el marco de un procedimiento de investigación y comprobación.

Por cuanto en el plano legislativo, la obtención directa de información encuentra su habilitación legal en el artículo 140.d) L.G.T., y la Inspección puede entrar en las fincas, locales de negocio, y demás establecimientos donde se lleven a cabo actividades sometidas a gravamen para investigar y comprobar los hechos imponderables (artículo 141.1 L.G.T.), pudiendo desarrollarse estas actuaciones donde exista alguna prueba, aunque sea parcial, del hecho imponderable (artículo 143.1.c) L.G.T.) y por lo tanto, en las dependencias de terceros, pudiendo examinarse en aquellos lugares, a tal efecto, no sólo los libros y demás documentación sino también "*los programas informáticos y archivos en soporte magnético que tengan relación con el hecho imponderable*" (artículo 142.1 L.G.T.).

¹⁴²⁷ En este sentido ver su obra: "La utilización de nuevas tecnologías...", op. cit., pág. 70.

En el plano reglamentario, el artículo 37.4 del R.G.I.T. concede a la Inspección, para llevar a cabo las actuaciones directas de obtención de información, la autorización para ostentar las facultades a que se refiere el artículo 36 del mismo reglamento, por lo tanto en base al artículo 36.1¹⁴²⁸ deberá ponerse a su disposición los archivos y programas informáticos, pudiendo violarse fácilmente el derecho a la intimidad personal con este tipo de actuaciones.

En estos casos, ¿qué posibilidades existen frente a la obtención directa de información de salvaguardar el derecho a la intimidad de los datos de carácter personal contenidos en ficheros informáticos del sujeto afectado por la investigación o de terceros?, ¿puede indicarse a la Inspección cuales son los archivos informáticos que contienen la información contable, registral, o en definitiva, con trascendencia tributaria, que es la que le interesa y cuales no debe abrir ni activar?, ¿entenderá el inspector actuario que se le está ocultando información con trascendencia tributaria y que se está dificultando, o incluso, obstruyendo su labor?, ¿bastará con el cumplimiento riguroso y estricto del deber de sigilo para que el derecho a la intimidad, el honor y la propia imagen no sufran menoscabo?.

La ausencia de regulación suficiente respecto a la modalidad de obtención directa de información se pone una vez más de manifiesto, con la consiguiente inseguridad jurídica que

¹⁴²⁸ Y además en base al artículo 36.2.b) y c) del R.G.I.T. se faculta a la misma para utilizar los medios que considere convenientes para las actuaciones de comprobación e investigación, entre los que específicamente se contemplan :
"b) Contabilidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado tributario, comprendiendo tanto los registros y soportes contables como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria...c) Datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afecten al sujeto pasivo o retenedor."

ello produce. Sería deseable que de *lege ferenda* se aclararan las múltiples dudas que suscita el régimen jurídico aplicable a esta forma de obtención de información y si debe ceder una vez más el limitado derecho a la intimidad frente a las cada vez más fuertes facultades con que se dota a la Inspección justificadas en el principio de generalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

3.6.- EL SECRETO PROFESIONAL EN LA CONSTITUCIÓN.

3.6.1.- Introducción.

El secreto profesional, definido por la Real Academia como el “deber que tienen los miembros de ciertas profesiones, como médicos, abogados, notarios, etc., de no descubrir a tercero los hechos que han conocido en el ejercicio de su profesión”, constituye una de las más “férreas limitaciones”¹⁴²⁹ al deber de información tributaria.

Consagrado en nuestra Constitución, “no de forma genérica”¹⁴³⁰, sino como límite a determinadas obligaciones constitucionales; en este sentido, señala el artículo 20 : “1. se reconocen y protegen los derechos:...d) A comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión. La Ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia y al secreto profesional en el ejercicio de estas libertades”. Indicando en el artículo 24.2 *in fine* que “La ley regulará los

¹⁴²⁹ ALONSO GONZALEZ, L.M.: “Información tributaria *versus* intimidad personal y secreto profesional”. Colección Jurisprudencia práctica. Ed. Tecnos, Madrid, 1.992, pág. 17.

¹⁴³⁰ LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”, *op. cit.*, pág. 156.

casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”.

La intención del constituyente en el artículo 20 de la CE fue la de proteger, sólo el secreto profesional de los periodistas, “por ello, y para no dejar desamparado el secreto en el ejercicio de otras actividades profesionales se introdujo, en el artículo 24, una referencia genérica al secreto profesional”¹⁴³¹.

Reconociéndose, constitucionalmente, el secreto profesional, no sólo como un derecho del profesional, sino también y ante todo, como un deber que pesa sobre el mismo¹⁴³², pero no un simple deber de carácter público, sino un deber “que se proyecta en una específica relación jurídica - Cliente-Profesional - que hace a aquél exigir el deber de éste como garantía de su propio derecho a la intimidad”¹⁴³³.

Constituye, pues, por otra parte, una manifestación concreta del más amplio derecho a la intimidad personal y familiar, “manifestación que ha querido ser expresamente

¹⁴³¹ GOMEZ-REINO CARMONA, E.: “El secreto profesional de los periodistas” RAP, núms. 100-102, vol. I, pág. 621; MICHAVILA NUÑEZ, J.M.: “El artículo 24 de la Constitución y el derecho al secreto profesional: una visión unitaria de la institución”, Civitas, RED Administrativo, nº 56, 1.987, op. cit., págs. 545 y 546.

¹⁴³² Ver al respecto SANTAMARIA PASTOR, J. Á.: “Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables”. Op. cit., pág. 173, quien señala al hilo del comentario sobre la STC 110/84, de 26 de noviembre, FJ 10, que el secreto profesional “es indudablemente un deber”, pero es también “el derecho del profesional a no declarar sobre sus clientes ni sobre las relaciones mantenidas con los mismos”. Sobre la consideración del secreto profesional como derecho y deber, ver también MICHAVILA NUÑEZ, J. M.: “El artículo 24 de la Constitución...”, op. cit., pág. 538 y ALONSO GONZALEZ, L. M.: “Jurisprudencia Constitucional tributaria”. I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1.993, pág. 271.

¹⁴³³ LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”, op. cit., pág. 157.

garantizada por la norma constitucional"¹⁴³⁴. Pero el artículo 24.2 hace algo más que consagrar "lo que no es sino un aspecto parcial de la institución del secreto profesional: consagra la propia institución en su plenitud"¹⁴³⁵.

Además, el secreto no es un mero deber público, sino, mas bien, "una obligación específica que se inserta en una relación jurídica concreta con una persona - el cliente - y que, por ello, tiene como correlato necesario un derecho de esa persona a exigir el cumplimiento del deber de secreto"¹⁴³⁶; a su vez, es un derecho "de eficacia multidireccional, ejercitable no sólo ante el profesional, sino ante cualquier otra persona o poder público que pretenda su quebrantamiento; y un derecho, además, constitucional, que no es otro que el derecho general a la intimidad". En definitiva, la oposición jurisdiccional a la revelación del contenido de una relación profesional es un derecho que corresponde tanto al profesional mismo (art. 24.2 CE), como al cliente, en orden a la defensa de su intimidad (art. 18.1 CE)¹⁴³⁷.

La interconexión entre el secreto profesional y el derecho a la intimidad personal y familiar, "como dos aspectos de un mismo interés material protegido"¹⁴³⁸, aparece claramente señalada en el artículo 7.4 de la Ley Orgánica 1/1.982, de 5 de

¹⁴³⁴ MICHAVILA NUÑEZ, J.M.: "El derecho al secreto profesional y el artículo 24 de la Constitución: una visión unitaria de la institución", en Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje a García de Enterría. Tomo II. Ed. Civitas. Madrid, 1.991.

¹⁴³⁵ Como señala MICHAVILA NUÑEZ, J.M.: "El artículo 24 de la Constitución y el derecho al secreto profesional: una visión unitaria de la institución". Op. cit., pág. 538.

¹⁴³⁶ SANTAMARIA PASTOR, J. A.: "Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., pág. 173.

¹⁴³⁷ SANTAMARIA PASTOR, J. A.: "Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., pág. 174.

¹⁴³⁸ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 157.

mayo, reguladora del derecho al honor, intimidad personal y familiar y a la propia imagen, al señalar que *“Tendrán la consideración de intromisiones ilegítimas en el ámbito de protección delimitado por el artículo 2º de esta ley:...4. La revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela”*.

No existiendo, a nivel constitucional, una alusión directa sobre la virtualidad del secreto profesional frente al fisco, no obstante, “si el secreto profesional opera como límite infranqueable a las potestades inquisitivas de la jurisdicción en el proceso penal, manifestación ésta la más grave y trascendente de la autoridad estatal, con mucha mayor razón debe actuar ante la Administración tributaria”¹⁴³⁹. Expresándose en este mismo sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 110/84, de 26 de noviembre al señalar en su Fundamento Jurídico 10º que si “...por razón de parentesco o secreto profesional no se está obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos, evidentemente y “a fortiori”, tampoco existe el deber de declarar a la Administración sobre estos hechos”. Añadiendo en el párrafo siguiente que “es evidente que si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente,... la Inspección fiscal no puede pretender que se viole”.

Las consideraciones que el Tribunal Constitucional ha ofrecido en la Sentencia referida, como ha puesto de relieve un sector de la doctrina¹⁴⁴⁰, con la que estamos perfectamente de

¹⁴³⁹ Así lo entiende SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., pág. 173, y BAEZA ALBENDEA, A. y CARO CEBRIAN, Mª. J. y A.: "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (I y II)". Carta Tributaria, Monografías, núms. 81 y 82, pág. 6 del núm. 82, que reproduce literalmente la cita de Santamaría Pastor.

¹⁴⁴⁰ Básicamente SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Derecho a la intimidad, secretos...", op. cit., págs. 174 y 175, al que han seguido BAEZA

acuerdo, adolecen de un exceso de generalidad, faltando una delimitación, aunque fuese aproximativa, del ámbito del secreto profesional; comprende exclusivamente el contenido concreto de la relación subyacente, con lo que estas limitaciones pueden resultar manifiestamente desacertadas en casos concretos.

La descripción del contenido del secreto profesional no ofrece especiales dificultades, siguiendo a SANTAMARÍA PASTOR¹⁴⁴¹: "el secreto cubre el contenido material de las relaciones entre el profesional y su cliente, así como cualquier otro dato que permita deducirlo racionalmente". Siendo esto así, no es posible decir, con carácter general, como la Sentencia hace, que el simple conocimiento del nombre del cliente no vulnera el secreto profesional, porque esta afirmación no siempre es cierta, puesto que en determinados casos constituye un atentado gravísimo a la intimidad, con consecuencias irreparables para el honor de la persona. El ejemplo que cita SANTAMARÍA PASTOR, en este sentido, es contundente, la revelación simplemente de los nombres de los clientes de un médico o clínica dedicados exclusivamente al tratamiento del SIDA, deducidos de la investigación de los ingresos bancarios de estos últimos, supone, de modo indiscutible, una agresión intolerable a la intimidad de aquéllos¹⁴⁴².

Por lo tanto, expresarse en términos tan incondicionados y tajantes, sin relativizar al caso concreto, como lo hace la STC 110/84, es criticable, porque puede conducir a una

ALBENDEA, A. y CARO CEBRIAN, M^o. J. y A.: "Asistencia al contribuyente...", op. cit., núm. 82, pág. 7; LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información...", op. cit., pág. 158.

¹⁴⁴¹ "Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., pág. 175.

¹⁴⁴² SANTAMARIA PASTOR, J.A. : "Derecho a la intimidad, secretos..." op. cit., pág. 175.

desnaturalización del secreto, que si no es completo o total, no sirve de nada¹⁴⁴³.

El contenido de los Fundamentos Jurídicos de la STC 110/84, junto con la presión social que los profesionales, básicamente los abogados, ejercerían durante la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley de fraude fiscal, que cristalizó en la Ley 10/85 de Reforma Parcial de la LGT, hicieron que en la definitiva redacción de los artículos 111 y 112 de la misma, se reflejasen alguno de los extremos señalados.

3.6.2.- Fundamento jurídico del secreto profesional.

Como señala PALAO¹⁴⁴⁴, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 110/1984, trata el secreto profesional separando el derecho a la intimidad, como límite con propia entidad a la investigación tributaria, y entiende que el fundamento de dicho secreto se encuentra en el artículo 24.2 de la CE, que no sólo es aplicable en el ámbito penal.

Sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia han hecho con frecuencia caso omiso de este precepto y han buscado el fundamento jurídico del secreto profesional en el derecho a la intimidad consagrado en el artículo 18 de la CE. En la doctrina pueden mencionarse como representantes de esta tesis a MICHAVILA NUÑEZ y los autores por él citados¹⁴⁴⁵.

¹⁴⁴³ En este sentido SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Derecho a la intimidad, secretos...", op. cit., pág. 175.

¹⁴⁴⁴ PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública", Crónica Tributaria, nº 72, 1.994, pág.109.

¹⁴⁴⁵ MICHAVILA NUÑEZ, J.M.: "El artículo 24 de la Constitución y el derecho al secreto profesional: una visión unitaria de la institución", op. cit.,

Para SANTAMARÍA PASTOR, el fundamento es doble: en cuanto derecho del profesional mismo se basaría en el artículo 24.2 CE, mientras que en cuanto derecho del cliente tendría su apoyo en el derecho a la intimidad del artículo 18.1 CE¹⁴⁴⁶.

Los autores citados añaden, no obstante, matices y precisiones que apuntan a otro posible fundamento del secreto profesional. Así MICHAVILA señala que el nexo que une el derecho a la intimidad y el secreto profesional es “la necesidad de abrir la propia intimidad a un tercero” impuesta por la utilización de los servicios del profesional. A ello se suma el interés público en ciertas profesiones, el de los colectivos de profesionales por conservar su prestigio social y el individual del propio profesional en mantener la confianza del cliente : “este clima de confianza es absolutamente necesario tanto para la resolución correcta del caso concreto planteado, como para que al profesional acudan nuevos clientes”¹⁴⁴⁷.

La tesis que vincula el secreto profesional al derecho a la intimidad, negándole, por consiguiente, un fundamento autónomo, ha sido afirmada en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de julio de 1.991, relativa al secreto médico, en el Fundamento Jurídico Cuarto al señalar: “el secreto médico se presenta como una de las modalidades del secreto profesional, cualificado por naturaleza de la actividad. No se trata en sí mismo de un derecho fundamental, sino de una medida consecuente con la prohibición de interferir en forma ilegítima en el ámbito protegido por la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de

págs. 538 y 546 y ss. con citas de BAJO FERNANDEZ y OCTAVIO DE TOLEDO, entre otros autores.

¹⁴⁴⁶ SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., pág. 174.

¹⁴⁴⁷ MICHAVILA NUÑEZ, J.M.: "El artículo 24 de la Constitución y el derecho al secreto profesional...", op. cit., pág. 547 y ss.

mayo". Aclarando, a continuación, que "los derechos fundamentales realmente protegidos mediante el secreto profesional son los derechos al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, conceptos cuyo contenido esencial está constituido por valores inmateriales, pertenecientes al fuero de la conciencia individual, como pone de relieve el catálogo de intromisiones ilegítimas del artículo 7 de la Ley Orgánica 1/1982, básicamente fundadas en el sentimiento subjetivo de quien las padece al ver desvelada su intimidad o puesta en entredicho su reputación y buen nombre, desmereciendo o creyendo desmerecer en la consideración ajena".

Sin embargo, creemos que esta tesis que adopta el TS, es demasiado limitada y nos parece más acorde con la realidad la que adopta RUIZ GARCÍA al señalar: "uno de los fundamentos del secreto profesional radica en la necesidad de proteger la intimidad personal y familiar del cliente; se trata empero de dos instituciones cuyo ámbito de aplicación no ha de coincidir necesariamente, toda vez que el secreto profesional puede referirse a hechos o datos que no forman parte de la intimidad personal o familiar. Así parece entenderlo la propia Constitución que, si por una parte tutela en su artículo 18 la intimidad personal y familiar, por otro dispensa también una protección específica al secreto profesional en el artículo 24"¹⁴⁴⁸.

Para PALAO TABOADA cabría aún alegar un fundamento adicional del secreto profesional, que contribuyese a precisar el alcance de su reconocimiento explícito, aunque indeterminado, en el artículo 24.2 de la CE, se trataría del "derecho a la libre elección de profesión u oficio reconocido en

¹⁴⁴⁸ RUIZ GARCÍA, J. R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 66.

el artículo 35.1 de la CE¹⁴⁴⁹. Si bien el secreto profesional entra dentro del ejercicio profesional, que puede regularse por Ley, esta regulación no puede menoscabar el contenido esencial de la libertad profesional (art. 53.1 CE).

En este sentido, en la Sentencia de 8 de abril de 1981, el Tribunal Constitucional estableció que "se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección"¹⁴⁵⁰. Esto es lo que sucedería si la regulación del secreto profesional obstaculizase gravemente el ejercicio de aquellas profesiones para las cuales constituye una condición imprescindible¹⁴⁵¹.

¹⁴⁴⁹ Ver PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional..." op. cit., págs. 110 y 111; TOLIVAR ALAS, L.: "La configuración constitucional del derecho a la libre elección de profesión u oficio". Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría. Civitas, Madrid, 1.991. T.II, págs. 1.337 y ss.

¹⁴⁵⁰ Ver, además de TOLIVAR ALAS, L.: "La configuración constitucional del derecho a la libre elección de profesión u oficio", op. cit., págs. 1346 y ss; MUÑOZ MACHADO, PAREJO ALFONSO y RUILOBA SANTANA: "La libertad de ejercicio de la profesión y el problema de las atribuciones de los técnicos titulados" I.E.A.L., Madrid, 1983, págs. 125 y ss. y LOPEZ RAMON, F.: "Reflexiones sobre la libertad profesional". Rv. de Administración Pública, núms. 100-102, vol. I, págs. 660 y ss.

¹⁴⁵¹ PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto...", op. cit., pág. 111.

3.7.- LA RESERVA DE LEY COMO LÍMITE AL ESTABLECIMIENTO Y DESARROLLO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.

Aunque hemos hablado del principio de legalidad en la primera parte de este trabajo al referirnos al mismo como límite al establecimiento de auténticas prestaciones personales en base al art. 31.3 CE, es decir, al establecimiento de estos deberes, por cuanto su régimen jurídico debe estar regulado por ley, debemos decir que esta legalidad tiene un sentido profundamente garantista, de forma que sea la Ley el único cauce formal admisible para reducir la esfera de la libertad del individuo¹⁴⁵².

De ahí que los deberes de información de terceros se hayan regulado a través de la Ley General Tributaria, sin embargo, como ha puesto de manifiesto la doctrina, los artículos 111 y 112 que el texto codificador le dedica, han sido redactados en términos "tan amplios que infringen el principio según el cual la ley puede establecer cuáles son las prestaciones...la reserva de ley rige siempre en términos absolutos y en consecuencia siempre una prestación personal, de cualquier tipo debe estar tipificada concretamente en la ley"¹⁴⁵³.

¹⁴⁵² Ver COLLADO YURITA, M.: "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el derecho italiano". Civitas, REDF, núm. 54, pág. 210.

¹⁴⁵³ GONZALEZ PEREZ, J.: "La Constitución y la reforma parcial de la Ley General Tributaria". Gaceta Fiscal, nº 25, 1985, págs. 95 y ss. En el mismo sentido FERREIRO afirma que "...una formulación tan amplia del deber de colaboración...choca en modo claro con el mandato constitucional "sólo podrán establecerse prestaciones...", FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero Español", op. cit., pág. 605.

Por otra parte, la fórmula general del artículo 111 sólo reconoce como límites el secreto de la correspondencia, la intimidad personal, el secreto estadístico, el secreto del protocolo notarial y el secreto profesional, y el artículo 112 el secreto sumarial, atribuyendo, por lo demás, pura y simplemente a la libre voluntad de la Administración expresada a través de reglamentos y, con arreglo a estos, de sus órganos, la fijación de los deberes concretos que forzosamente ha de cumplir cada ciudadano¹⁴⁵⁴.

La regulación del deber de información a través de la ley ha de suponer un intento de integrar los intereses en conflicto: la necesidad de obtener datos que colaboren con la eficaz gestión de los tributos y el respeto de los derechos de los obligados tributarios, y "no son los reglamentos, en los que la Administración es juez y parte, el instrumento normativo adecuado para lograr este equilibrio, sino la Ley"¹⁴⁵⁵.

¹⁴⁵⁴ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero Español", op. cit., pág. 605.

¹⁴⁵⁵ PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 204.

4.- LÍMITES IMPUESTOS POR DISPOSICIONES NORMATIVAS CON RANGO DE LEY.

4.1.- EL SECRETO PROFESIONAL.

Al analizar el secreto profesional contenido en nuestra normativa tributaria como límite a los deberes de información tributaria, debemos tener en cuenta que "el ámbito material de los citados deberes va a depender de la amplitud con que dicho secreto quede regulado"¹⁴⁵⁶, no pudiendo olvidarse la relación directa que existe entre este límite y el derecho a la intimidad personal y familiar, aunque si "ciertamente, uno de los fundamentos del secreto profesional radica en la necesidad de proteger la intimidad personal y familiar del cliente; se trata empero de dos instituciones cuyo ámbito de aplicación no ha de coincidir necesariamente, toda vez que el secreto profesional puede referirse a hechos o datos que no forman parte de la intimidad personal o familiar"¹⁴⁵⁷.

La Ley General Tributaria, a partir de la reforma operada en virtud de la Ley 10/85, dedica el apartado 5 del artículo 111, a la regulación del secreto profesional como causa de exclusión del deber de información, y lo hace en términos que llevan a considerar que se ha producido, a partir de entonces, prácticamente el levantamiento del secreto profesional ante el fisco, lo cual constituye un nuevo paso del Estado contra la autonomía del individuo¹⁴⁵⁸, regulación que se ha mantenido intacta por la Ley 25/95, de 20 de julio.

¹⁴⁵⁶ Ver LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 162.

¹⁴⁵⁷ RUIZ GARCIA, J. R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública". Op. cit., pág. 66.

¹⁴⁵⁸ GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 3ª ed., pág. 279.

Es preciso hacer constar cómo la redacción original del artículo 111 de la LGT era más generosa con el secreto profesional, no introducía las limitaciones al concepto de secreto profesional que sí existen actualmente. Sencillamente se incluía en la enumeración de excepciones al deber de colaboración junto con los sacerdotes y aquellas otras exclusiones que pudieran venir determinadas por la Ley, pero sin matizar la extensión del ámbito de dicho secreto, sino concibiéndolo en términos generales¹⁴⁵⁹, de tal forma que aunque de manera escueta, se proclamaba "sin restricciones la vigencia del secreto profesional en el ámbito tributario dejando a los Tribunales la tarea de concretar su alcance caso por caso"¹⁴⁶⁰.

El problema se planteaba al no existir una Ley de Colegios profesionales, con independencia de la específica regulación de concretas profesiones, "que nos delimitara con precisión el ámbito del citado secreto"¹⁴⁶¹. Coincidiendo con la proliferación de los deberes de colaboración, a partir sobretudo de la publicación de normas como el artículo 26 del Real Decreto - ley 23/1982, el artículo 27 de la Ley 5/1983, el artículo 36 de la Ley 9/1.983 de Presupuestos Generales del Estado para dicho año, "las excepciones relativas al secreto profesional van siendo pues tamizadas y las exigencias a los profesionales ampliadas"¹⁴⁶².

¹⁴⁵⁹ Como señala MEILAN GIL, J.L.: "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria", op. cit., pág. 232, precisamente esta "generalidad con que está concebida la excepción fundada en el secreto profesional será el revulsivo para una regulación posterior de signo formalmente contrario".

¹⁴⁶⁰ Como señala PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública". Op. cit., pág. 105.

¹⁴⁶¹ Ver LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 163.

¹⁴⁶² Como señala SOLANA VILLAMOR, F.: "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 242.

Esta restricción que se va efectuando del secreto profesional, se refleja en la redacción que se otorgaba al artículo 111 de la LGT en el Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal, que suponía, como después se confirmará en relación a determinadas profesiones, la práctica desaparición del secreto profesional, habida cuenta de la limitación señalada en el párrafo 5º que "constituye un reflejo legal de que la existencia de la función comprobadora se ejercita al servicio de la aplicación de los tributos y no con fines ajenos a los mismos"¹⁴⁶³.

Durante la tramitación parlamentaria de dicho proyecto, fruto sin duda de los efectos de la STC 110/1.984 y fundamentalmente de la presión social ejercida principalmente por los profesionales dedicados al asesoramiento y defensa, y especialmente por los distintos Colegios de Abogados, así como por el Consejo General de la Abogacía, se produce una ampliación en el ámbito material protegido por el secreto profesional, solucionando así, aunque muy parcialmente y sólo para determinadas profesiones, las dudas suscitadas por el citado precepto; surgiendo de esta forma, la actual redacción del párrafo 5º del artículo 111 de la Ley General Tributaria¹⁴⁶⁴.

Las restricciones operadas por el legislador de 1985, hacían pensar a SÁNCHEZ SERRANO¹⁴⁶⁵ que se estaba suprimiendo el secreto profesional, salvo en los casos de profesionales dedicados al asesoramiento o defensa, aunque lo que pretende realmente es evitar que pueda hacerse un mal uso

¹⁴⁶³ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 163. En el mismo sentido CLAVIJO HERNANDEZ, F. en el Informe publicado por el I.E.F. en septiembre de 1.984 sobre el Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, págs. 65 y 66.

¹⁴⁶⁴ Tal como señala LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 163.

¹⁴⁶⁵ SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios al artículo 111 de la Ley General Tributaria", op. cit., págs. 211 y ss.

del mismo, desviándolo de su función primordial de proteger legítimos intereses de los clientes¹⁴⁶⁶.

El alcance del secreto profesional en base al art. 111.5 L.G.T., y en concordancia también al artículo 37.5 del R.G.I.T. se refiere a dos supuestos:

- Sin distinguir ninguna especie o categoría profesional, excluye la aportación de datos privados no patrimoniales si atentan al derecho al honor o al derecho a la intimidad personal o familiar.

- También protege los datos confidenciales que los profesionales que se dedican a asesoramiento y defensa obtienen de sus clientes, a través del desempeño de su labor profesional, en este caso incluirá tanto los datos privados patrimoniales, como los no patrimoniales.

De ahí que, en aras de una mayor claridad expositiva, vayamos a estudiar por separado y a distinguir entre:

4.1.a) El secreto profesional de los profesionales liberales, es decir, de todos los profesionales, respecto de los cuales el secreto profesional queda circunscrito a datos privados no patrimoniales. Excluyendo evidentemente a los profesionales oficiales.

4.1.b) Los profesionales que se dediquen a asesoramiento o defensa, con relación a los cuales el secreto profesional alcanzará además a aquellos datos confidenciales de

¹⁴⁶⁶ En este sentido PUEYO MASO, J.A.: "El derecho de la inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes". Rv. Crónica Tributaria, nº 41, 1982, pág. 117, afirma que el secreto profesional es un deber que "hoy se ha convertido, por un abuso, en un derecho de los titulares, oponiéndose al Estado como si éste fuese un tercero normal. Pero el Estado en su actuación en pro del interés general tiene concedidos determinados privilegios."

sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de dichos servicios.

4.1.a) El secreto profesional de los profesionales liberales.

Vamos a hacer referencia a todos los profesionales liberales, o los profesionales, en sentido genérico, respecto de los cuales el secreto profesional queda circunscrito a datos privados no patrimoniales.

El párrafo 5 del artículo 111 de la Ley General Tributaria¹⁴⁶⁷, al señalar "*la obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria, no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas*", supone la práctica derogación del secreto profesional¹⁴⁶⁸, ya que sólo será oponible éste, no ante cualquier dato privativo no patrimonial, sino sólo ante aquéllos, que además de tener dicha

¹⁴⁶⁷ La dicción de este apartado del párrafo 5 del artículo 111 LGT que procede directamente de la primitiva redacción del Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, fue objeto de crítica durante su tramitación parlamentaria, como señala CERVERA TORREJON, F.: "La colaboración en la gestión tributaria. La investigación de las cuentas corrientes", op. cit., pág. 271.

¹⁴⁶⁸ La doctrina ha sometido a dura crítica la regulación establecida en el art. 111.5 LGT referente al deber de información de los profesionales en general. Por un lado por entender que el límite representado por la protección de la intimidad personal opera con carácter general, según la CE y no se circunscribe únicamente referido a los profesionales. Por otro, porque la regulación restrictiva que del secreto profesional efectúa este artículo, ha inducido a un sector doctrinal a poner en duda la subsistencia del mismo frente a la Administración Tributaria, apuntándose incluso la hipótesis de que el legislador ha tratado de poner fin al secreto profesional a efectos de información tributaria, ver en este sentido SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", op. cit., pág. 202 y siguientes, en especial 210-211.

consideración, supongan un atentado al honor y a la intimidad personal y familiar¹⁴⁶⁹.

Aunque, como señala LÓPEZ MARTÍNEZ, afirmar que con dicha redacción se produce una total derogación del secreto profesional "no es del todo correcto"¹⁴⁷⁰, ya que el derecho a la intimidad del cliente como derecho de eficacia multidireccional¹⁴⁷¹, se proyecta como deber en el ámbito objetivo del secreto profesional, pero no hay que olvidar que el ámbito de aplicación de ambos, - derecho a la intimidad y secreto profesional - "no han de coincidir necesariamente, toda vez que el secreto profesional puede referirse a hechos o a datos que no forman parte de la intimidad personal o familiar"¹⁴⁷².

Por otra parte, como bien señala PALAO, en el párrafo transcrito no aparece la expresión "secreto profesional", "la exclusión de los profesionales del deber de colaboración ha dejado de ser la regla para convertirse en la excepción"¹⁴⁷³, es decir, dicha exclusión ya no alcanza a todo el ámbito de las relaciones entre profesional y cliente, en principio cubiertas por el secreto profesional, sino tan sólo a determinados datos.

El artículo 37.5.d) del R.G.I.T. amplía¹⁴⁷⁴ la dicción del párrafo 5 del artículo 111 L.G.T., precisando el ámbito del

¹⁴⁶⁹ Como señala LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 168.

¹⁴⁷⁰ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 168.

¹⁴⁷¹ SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., pág. 161 y ss.

¹⁴⁷² RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 66.

¹⁴⁷³ PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública". Op. cit., pág. 106.

¹⁴⁷⁴ De forma ilegal, como señala LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 168.

secreto profesional¹⁴⁷⁵ al establecer “*nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos*”. Nos parece indudable que este texto normativo ha pretendido recoger el Fundamento jurídico 10 de la STC 110/1984, donde el Tribunal Constitucional afirma que “no vulneraría el secreto profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos datos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección”. Sin embargo, como señala PALAO¹⁴⁷⁶, sorprende la extremada debilidad del argumento en que trata de apoyarse el TC, por cuanto es evidente que “el hecho de que las normas reguladoras de los libros registros de los profesionales obliguen a consignar el nombre del cliente no demuestra en absoluto la conformidad de tal exigencia con las normas que establecen el secreto profesional”¹⁴⁷⁷.

Además, la revelación del nombre del cliente “puede constituir un atentado gravísimo a la intimidad, en ciertos casos, con consecuencias irreparables para el honor de una

¹⁴⁷⁵ Que como señala PALAO TABOADA, C.: “Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública”, op. cit., pág. 106, no es irrelevante la precisión que efectúa el art. 37.5.d) del RGIT, meramente implícita en la Ley, de que “los datos privados no patrimoniales” constituyen el ámbito del secreto profesional.

¹⁴⁷⁶ PALAO TABOADA, C.: “Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública”, op. cit., pág. 108.

¹⁴⁷⁷ Estas normas al tiempo de los hechos que dieron lugar al recurso eran una Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 1.978, que no ordena la mención del nombre del cliente en el libro de ingresos y gastos de los profesionales, sino únicamente, en cuanto a los primeros, la fecha, el concepto por el cual se produce y el importe. El nombre debe figurar solamente en los justificantes de los impresos que se obliga al contribuyente a conservar.

persona”¹⁴⁷⁸. Suponiendo, además, una “desnaturalización del secreto que, o es completo y total, o no sirve de nada”, no existiendo relación de confianza posible si el cliente no sabe si el profesional podrá revelar su nombre, o no; debiendo cubrir el secreto la totalidad del contenido de la relación profesional, “con la sola salvedad de la cantidad percibida en concepto de honorarios, sin precisar el nombre del pagador”¹⁴⁷⁹. Habiendo establecido el TS, en la Sentencia de 6 de marzo de 1.989, en relación al colectivo de profesionales de la Medicina que la obligación de describir “la operación y su contraprestación total”, describiendo las asistencias médicas realizadas en el paciente, sin limitación alguna, vulnera el derecho y el correlativo deber del médico al secreto profesional y el derecho a la intimidad de los pacientes; mientras que si se trata de facilitar datos de los clientes de entidades bancarias, de contenido eminentemente patrimonial, no se vulnera el derecho a la intimidad ni el secreto profesional al facilitar los nombres de los clientes y las cantidades pagadas en concepto de honorarios¹⁴⁸⁰, por cuanto son conocidos por una pluralidad de empleados de dichas entidades, confiando en su discreción, habiéndose de otorgar igual grado de confianza en la discreción de Autoridades y funcionarios públicos sometidos a régimen disciplinario y serias responsabilidades¹⁴⁸¹. En cambio en la STS de 2 de julio de 1991, se expresa con mayor rotundidad

¹⁴⁷⁸ Al respecto SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., pág. 175, cita como ejemplo el supuesto de revelación de los nombres de los clientes de un médico o clínica dedicados exclusivamente al tratamiento del S.I.D.A. Pero podrían citarse otros ejemplos como un abogado matrimonialista o penalista, o las que la Audiencia Nacional denomina "profesiones inconfesables" en la Sentencia de 7 de marzo de 1.989, F.J. 8º (Gaceta Fiscal, nº. 69, p. 131 y ss.). Ver PALAO TABOADA, C.: Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública", op. cit., pág. 108.

¹⁴⁷⁹ Como señala SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., págs. 175 y 176.

¹⁴⁸⁰ STC 110/84, F.J. 10.

¹⁴⁸¹ STS de 6 de marzo, de 1989, FJ 5º.

estableciendo que no es posible hacer distinción entre el grado de aplicación del secreto profesional en general y el secreto médico¹⁴⁸².

El R.G.I.T., sin embargo, generaliza a cualquier profesión liberal la prohibición de amparar en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos, sin tener en cuenta casos concretos como el que hemos citado de los médicos colegiados, suavizándose el rigor reglamentario, por vía jurisprudencial, con sentencias como la del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1.989.

Deben hacerse extensibles, pues, al precepto comentado del R.G.I.T., las críticas que la doctrina efectuaba al F.J. 10º de la S.T.C. 110/1.984¹⁴⁸³, no sólo por no respetar el principio de legalidad, sino por la posible vulneración del derecho a la intimidad, amén de la consideración que merezca que una norma reglamentaria regule "materias que afectan de manera sustancial a derechos fundamentales reconocidos en la Constitución"¹⁴⁸⁴.

¹⁴⁸² PUEYO MASO, J.A.: "El derecho de la Inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes", op. cit., "para el Derecho Fiscal el secreto profesional depende de la profesión que se ejerce... parece existir un derecho de la Inspección tributaria a examinar con toda profundidad, y sin que se pueda oponer la excepción del secreto profesional, todos los documentos de aquellos profesionales que intervienen en transacciones, prestación de servicios de carácter jurídico, financiero o contable. Sólo quedan excluidos los médicos de este principio general."

¹⁴⁸³ Formuladas entre otros por SANTAMARIA PASTOR, J.A.: "Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", op. cit., págs. 175 y 176; NOGUEROL PEIRO, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional". Op. cit., pág. 580; CABRA DE LUNA, J.M.: "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Administración Tributaria". Op. cit., pág. 972.

¹⁴⁸⁴ En este sentido PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública", op. cit., pág. 106.

4.1.b) El secreto de los profesionales que se dediquen a asesoramiento o defensa.

El artículo 111.5 de la Ley General Tributaria ha establecido que la obligación de facilitar información con trascendencia tributaria de estos profesionales no alcanzará a aquellos datos confidenciales que les confíen sus clientes. Se ha introducido así un "concepto - recogido en otras legislaciones -, como el de la confidencialidad, al que hay que acercarse con prudencia; la confianza, que se apoya en la creencia de que el destinatario guardará absoluta reserva, es un valor social protegible, pero se trata de una relación de la vida en sociedad que no ha tenido traducción en el mundo del Derecho, y ésta es la primera vez que la norma jurídica la contempla, sin mayores precisiones"¹⁴⁸⁵.

La ampliación referente a los servicios de asesoramiento y defensa tiene su origen en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, fruto de las repercusiones de la STC 110/1984 y de la presión social ejercida, por los órganos colegiados de dichos profesionales; "el carácter transaccional que pudo adoptar la citada fórmula, no puede justificar la gran dosis de ambigüedad y de falta de precisión técnica con la que la misma penetró en el régimen jurídico del artículo comentado"¹⁴⁸⁶.

Como señalan MANTERO Y CUESTA lo lógico hubiese sido regular el secreto profesional en su propia Ley, la de los Colegios profesionales y tratando a todas las profesiones

¹⁴⁸⁵ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., 4ª ed., pág. 505.

¹⁴⁸⁶ Como señala LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 166. En el mismo sentido MANTERO SAENZ y CUESTA RODRIGUEZ: "Procedimiento...", op. cit., pág. 505, califican el precepto de "chapuza jurídica, producto de consensos y presiones".

y no sólo a las que tienen relación con el asesoramiento y defensa en materia tributaria¹⁴⁸⁷.

La redacción actual, que deriva de la Ley 10/85, y que ha respetado la reforma operada con la Ley 25/95, en la medida que alude a la sujeción al deber de información de todo dato con trascendencia tributaria deducido de relaciones económicas, profesionales o financieras, actividades que actúan como presupuestos de importancia para los distintos tributos, sin duda está ensanchando sensiblemente el ámbito de información solicitable, y lo hace hasta tal punto que parece difícil su convivencia con otras normas de Derecho positivo que también han incidido con estas cuestiones¹⁴⁸⁸.

En este apartado de la L.G.T. desaparece la exclusión del ámbito del secreto profesional, de los datos patrimoniales, que va referida al resto de profesionales; y se exige que se trate de datos confidenciales, es decir, se excluyen los hechos o datos que por su carácter público o notorio sean conocidos por el profesional al margen de su actividad típica¹⁴⁸⁹.

La regulación establecida por el artículo 111.5 de la L.G.T. para los profesionales que prestan servicios de asesoramiento o defensa se muestra más conforme con el concepto usualmente empleado de secreto profesional¹⁴⁹⁰.

¹⁴⁸⁷ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento...", op. cit., pág. 505.

¹⁴⁸⁸ ALONSO GONZALEZ, L.: "Información tributaria *versus* intimidad personal y secreto profesional". Op. cit., pág. 19, donde el autor está pensando en normas como el artículo 41 del Estatuto General de la Abogacía: "*el abogado tiene el deber y el derecho de guardar secreto profesional*".

¹⁴⁸⁹ RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 67.

¹⁴⁹⁰ RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., págs. 67 y 68, y considera que entre los conceptos de secreto profesional merece destacarse el dispuesto por el Consejo de Europa: "Professional secrecy must protect any information about the individual that a practitioner has

Respecto a los Abogados, el secreto profesional se concibe como un deber de los mismos, recogido en el artículo 41 del Estatuto General de la Abogacía, aprobado por el Real Decreto 2.090/82 de 24 de julio, al señalar que "*el abogado tiene el deber y el derecho de guardar el secreto profesional*", reiterándose en parecidos términos en el artículo 437.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación a los Abogados y en el artículo 438.2 de la misma, en cuanto a los Procuradores, así como en el artículo 263 de la misma Ley.

Junto a estos profesionales, y probablemente con la finalidad de evitar que se produzca una desviación de la clientela hacia el abogado asesor fiscal amparado por el secreto profesional, se adopta un criterio amplio de asesor, que incluya los economistas asesores fiscales¹⁴⁹¹. Y que sea extensivo a otros profesionales del asesoramiento empresarial, como los auditores¹⁴⁹², consultores, *headhunters*. Debiendo advertirse que

knowledge of in the course of his practice and which the individual, expressly or by implication, wishes to be kept secret" (Council of Europe: "Harmonisation of rules on professional secrecy", Intertax, núm. 3, 1986, págs. 60 y ss.)

¹⁴⁹¹ En este sentido ARRAEZ GARCIA, A.: "El secreto profesional del auditor frente al fisco". Gaceta Fiscal, nº 17, 1984, pág. 101; ARBEX VIZCAINO, F.: "La profesión de asesoramiento fiscal en la Comunidad Económica Europea". Noticias CEE, nº 8, 1.985. págs. 33 y ss. y del mismo autor: "Asesoramiento fiscal en la Comunidad". En XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid, 1.989. Págs. 535 y ss.

¹⁴⁹² En este sentido GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 3ª ed., pág. 278, cita a ILUNDAIN, S: "Reforma de la legislación mercantil", págs. 31 y ss, quien señala que la publicación de la Ley de Auditoría ha modificado el art. 111 LGT y el art. 37.5 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". En el mismo sentido ver LOPEZ COMBARROS, J.L.: "La función del auditor y el colectivo profesional español: propuesta de implantación temporal de la auditoría". Publicidad y Control de los Estados Financieros en

la mención expresa que de abogados y procuradores efectúa el Reglamento "no supone, como en algún caso se ha sostenido, que se dispense a tales categorías de profesionales un trato de favor con respecto a otros profesionales dedicados al asesoramiento o defensa" por cuanto "de no haber existido los preceptos de la aludida Ley Orgánica, abogados y procuradores, al amparo de los preceptos del R.G.I.T. podrían negarse fundamentalmente a proporcionar a la Inspección los datos a que tales preceptos se refieren, y porque a los efectos del R.G.I.T. la limitación derivada de la confidencialidad de los datos obtenidos entendemos que tiene el mismo alcance para los abogados y procuradores que para los restantes profesionales del asesoramiento o defensa"¹⁴⁹³.

Como pone de manifiesto GUIO MONTERO¹⁴⁹⁴, es interesante la definición que hace del asesor el artículo 37.5 del R.G.I.T., al decir que "*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*"¹⁴⁹⁵. Aunque se trata de una definición tan amplia que "cabe cualquier actividad a la que se quiera incluir, y tan ambigua que permite la exclusión de quien

España. Asociación Española de Ejecutivos de Finanzas. Madrid, 1.982; en el mismo sentido y en relación a la consultoría de empresas, profesión cercana y en ocasiones coincidente con la de auditor, puede verse KUBR, M.: "La consultoría de empresas. Guía de la profesión". OIT. Ginebra. 1.980, págs. 52 y ss.

¹⁴⁹³ ALONSO FERNANDEZ, F.: "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos". Op. cit., pág. 196.

¹⁴⁹⁴ GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 3ª ed., pág. 281.

¹⁴⁹⁵ Adoptándose el concepto de *asistencia* (no sólo asesoría) y dando cabida, por ejemplo a la auditoría contable. Como ponen de manifiesto MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., pág. 509.

no convenga”¹⁴⁹⁶, careciendo también el concepto de asesoramiento de traducción jurídica¹⁴⁹⁷ al igual que el concepto de confidencialidad, lo cual es criticable puesto que para una materia tan importante no estaría de más una redacción más clara.

El secreto profesional de los asesores queda reducido a aquellos datos confidenciales, conocidos por éstos con motivo de la prestación de sus servicios¹⁴⁹⁸, si bien el R.G.I.T. “acota de forma negativa, y por el inapropiado conducto reglamentario,

¹⁴⁹⁶ Añadiendo el mismo autor, que "los redactores del Reglamento se han limitado a tirar la piedra y esconder la mano", GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 3ª ed., pág. 281.

¹⁴⁹⁷ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., pág. 505.

¹⁴⁹⁸ Es interesante poner de manifiesto la regulación que de este tema efectúa la Ordenanza tributaria alemana, que nos expone PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública", op. cit., pág. 112, norma que permite rehusar la comunicación de informaciones a la Administración, además de los parientes de los interesados en el procedimiento, a los miembros de determinadas profesiones taxativamente enumeradas en el párrafo 102. (Relación que incluye a los sacerdotes, los miembros de las cámaras parlamentarias, los defensores, los abogados, agentes de la propiedad industrial, notarios, asesores fiscales, auditores, apoderados tributarios, censores de cuentas; los médicos, odontólogos, farmacéuticos y comadronas y las profesiones periodísticas.)

Mediante este precepto se tiene en cuenta la posición de confianza de los profesionales, cuyas relaciones serían sometidas a una dura prueba, o incluso puestas en cuestión, si pudiesen "romper" ante las autoridades la confianza que en ellos se deposita. Refiriéndose en particular a los asesores jurídicos, no es admisible que el Estado obtenga armas de la persona en quien el ciudadano ha puesto su confianza, respecto de los asuntos jurídicos, para utilizarlas contra el propio ciudadano.

Los profesionales privados - no así las demás personas amparadas por el secreto - pueden ser relevados de este deber por los clientes, en cuyo caso no pueden rehusar la información. Ello denota un predominio del interés privado frente al público en la protección de las correspondientes profesiones.

Para el ejercicio del derecho a rehusar la información basta invocar el correspondiente precepto, sin necesidad de motivación.

ante el silencio de la L.G.T.”¹⁴⁹⁹, el concepto de datos confidenciales, al señalar en el artículo 37.5.e) *in fine*, que “no serán, en particular, confidenciales, los datos relativos a las relaciones patrimoniales recíprocas entre el cliente y el asesor”¹⁵⁰⁰. Suponemos que se está refiriendo, en coherencia con el art. 37.5.d) a la identidad de los clientes y a los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos, aunque es criticable el empleo del término “patrimoniales”, por considerarlo demasiado amplio, relativo al conjunto de bienes de una persona susceptibles de estimación económica¹⁵⁰¹.

Y, por otra parte, no podemos olvidar que en una relación de tipo profesional, los clientes ponen a disposición de sus asesores o especialistas, datos e informaciones relativos a sus decisiones íntimas y particulares en lo que respeta a la administración y disposición de su patrimonio, en este sentido, pues la confidencialidad abarca lo que ha sido denominado como “la intimidad personal patrimonial” que es definida como el “fluir, administración, origen y destino de sus medios materiales”¹⁵⁰². Pudiendo considerarse que el R.G.I.T. está excluyendo del ámbito de la confidencialidad, esta “intimidad

¹⁴⁹⁹ LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”, op. cit., pág.167.

¹⁵⁰⁰ Adoptándose de esta forma un criterio opuesto y contrario al establecido por el T.C. en la Sentencia 110/1984, en el F.J. 10º donde se señala que “si la Inspección al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado. Sólo entonces podría y debería negarse el contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional.” Ver ALONSO GONZALEZ, L.M.: “Jurisprudencia Constitucional tributaria”. Op. cit., pág. 272.

¹⁵⁰¹ Según el Diccionario de la Real Academia Española.

¹⁵⁰² Como señala AGUILAR FERNANDEZ-HONTORIA, J.: “De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria”, op. cit., pág. 106, y Sexto Considerando de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 1.983.

personal patrimonial” cuando se refiera a relaciones económicas entre cliente y asesor.

El concepto de confidencialidad aparecía también acuñado en el artículo 12 de la Directiva 77/780/C.E.E. (J.O. 1977, Ley 332, p.30), en relación con el secreto profesional de las personas o autoridades de los distintos Estados miembros, pudiendo interpretarse de forma restrictiva, como equivalente a “algo que afecta muy íntimamente a la persona” y por tanto ya protegido por el derecho a la intimidad personal y familiar¹⁵⁰³. Señalando en el mismo sentido el apartado 1 del artículo 9 del Reglamento 218/92/CEE que “la información tiene un carácter confidencial, que está sujeta a secreto profesional y que goza de la protección que la legislación nacional del Estado miembro que la haya recibido otorgue a las informaciones de la misma naturaleza, así como las disposiciones correspondientes que se apliquen a las autoridades comunitarias”¹⁵⁰⁴.

No podemos olvidar que la ruptura de la confidencialidad del secreto profesional tiene consecuencia en el orden penal (artículo 360 Código Penal) y civil (artículo 1247 del Código Civil), y por tanto, un requerimiento de información tributaria deberá siempre tener presente que no puede conducir a la violación del secreto profesional (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 1982), como bien parece desprenderse del apartado 5, letra e) del artículo 37 del R.G.I.T. Pero, no existirá remoto indicio de tal violación si aquel dato que se solicita es público por ordenarlo así normas tributarias (por ejemplo, el nombre del cliente y el importe que ha pagado a su abogado que deben figurar en el libro de ingresos que a éste

¹⁵⁰³ Ver LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”, op. cit., pág. 167.

¹⁵⁰⁴ Ver FERNANDEZ AMOR, J.A.: “La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación administrativa y la elaboración estadística en la CEE. Su aportación al proceso de unión europea”. Op. cit. Págs. 66 y ss.

competete llevar¹⁵⁰⁵, o desprenderse de otro tipo de circunstancias, como la titularidad de una tarjeta de crédito que se da a conocer cada vez que se utiliza¹⁵⁰⁶; o el carácter público de los informes de los auditores¹⁵⁰⁷.

4.1.c) Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

La inclusión de esta frase al inicio del segundo párrafo del artículo 111.5 de la L.G.T. recalca la consideración del profesional desde una doble perspectiva, como sujeto pasivo de los impuestos que le afectan y, como tal, también obligado a suministrar datos relativos a su propia situación tributaria (datos propios); y también como sujeto relacionado con terceras personas a través de su actividad profesional, sustentada ésta en vínculos de confianza y, a veces, continuidad, estando, obligado a suministrar información de tales personas (datos referenciados). Se trata de una doble perspectiva que, en términos generales, parece aplicable a todos los sujetos que con la Hacienda Pública tienen alguna relación; primero como sujetos deudores; segundo, como sujetos colaboradores respecto del cobro de deudas reales o potenciales de otros sujetos¹⁵⁰⁸. Doble consideración que ya pusieron de manifiesto las

¹⁵⁰⁵ Ver art. 37.5.d) RGIT, la Sentencia 110/84 del Tribunal Constitucional -FJ10º- y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 1989.

¹⁵⁰⁶ En este sentido ver la Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 1.987.

¹⁵⁰⁷ En este sentido ver Resolución del TEAC de 5 de octubre de 1.994.

¹⁵⁰⁸ ALONSO GONZALEZ, L.M.: "Información tributaria *versus* intimidad personal y secreto profesional". Op. cit., pág. 19.

Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1972¹⁵⁰⁹ y 24 de septiembre de 1.985.

Pero esta doble perspectiva tiene mayor trascendencia en los profesionales liberales por la configuración que del secreto profesional hace la norma codificadora.

En efecto, la LGT distingue el ámbito de aplicación del límite que estamos analizando, según se trate de proteger datos propios del sujeto pasivo o datos referenciados, es decir, relativos a terceros, estableciendo que en el primer caso no opera el citado límite "*los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria*"¹⁵¹⁰, estableciéndose, pues, la prohibición de oponer el secreto profesional cuando se trate de investigar los datos del propio sujeto pasivo profesional¹⁵¹¹. Como señala MANTERO, "el principio fundamental es, pues, que no se puede alegar ningún tipo de excepción en la

¹⁵⁰⁹ Ver los comentarios a la misma efectuados por REVUELTA GARCIA, B.: "Secreto profesional e Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal: el protocolo notarial". *Crónica Tributaria*, nº 5, 1.972. Págs. 135 y ss.

¹⁵¹⁰ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 167, señala cómo este precepto resulta preocupante si va referida a los profesionales que se dedican al asesoramiento y defensa, poniendo de manifiesto que el RGIT sólo la predica de los demás profesionales al situarlo en el párrafo 5o, letra d) del artículo 37. Nosotros creemos que se refiere a cualquier profesional libre, y que por tanto incluye a los que se dedican a actividades de asesoramiento y defensa.

¹⁵¹¹ PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública", op. cit., pág. 112, nos explica cómo el derecho alemán ha regulado este supuesto en el sentido de que "el secreto existe tanto cuando se trate de asuntos fiscales de terceros como del mismo profesional. En este segundo caso, si en virtud del secreto no es posible aclarar la situación tributaria del profesional se recurre a la "estimación" de las bases imponibles, a la "estimación indirecta" del Derecho Tributario español. En última instancia, entran en juego las reglas sobre la carga de la prueba."

comprobación de la propia situación tributaria"¹⁵¹², y que como ha señalado el Tribunal Supremo "siempre es posible encontrar una forma para que los Colegios Médicos puedan informar a la Administración Tributaria con motivo de una comprobación de su propia situación tributaria, sin revelar datos de sus pacientes de carácter privado no patrimonial"¹⁵¹³.

4.1.d) Autoridades que pueden recabar información a los profesionales.

Como señala MANTERO¹⁵¹⁴, con el fin de asegurar que los requerimientos de información relativa al ámbito protegible de la intimidad procedan de autoridad que pueda realizar legítimamente la intromisión en el mismo, el tercer párrafo del apartado 5 del artículo 111 LGT ha dispuesto:

"A efectos del artículo 8, apartado 1, de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen"¹⁵¹⁵, se considerará autoridad competente al Ministro de Economía y Hacienda, a los Directores de

¹⁵¹² MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., 4ª ed., pág. 508.

¹⁵¹³ Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1.989, añadiendo que puede respetarse el secreto profesional y colaborar con la Hacienda Pública en la comprobación de la propia situación tributaria, sin la obligación de hacer una "descripción de la operación" realizada por el médico.

¹⁵¹⁴ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., 4ª ed., pág. 508.

¹⁵¹⁵ La dicción de este apartado 1 del artículo citado es la siguiente: "No se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente, de acuerdo con la ley, ni cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante". Puede verse, entre otros autores, los comentarios a este artículo que efectúa VIDAL MARTINEZ, J.: "El derecho a la intimidad en la Ley Orgánica de 5-5-1982". Op. cit., págs.130 y ss.

Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a sus Delegados territoriales”¹⁵¹⁶.

Comparando esta redacción que ha actualizado la Ley 25/1995, con su antecesora, en punto al derecho a la intimidad, prácticamente nada ha cambiado, en la redacción del artículo 111.5, excepto la mayor concreción¹⁵¹⁷ de las autoridades competentes para autorizar las intromisiones legítimas en el citado derecho, de acuerdo con el artículo 8.1 de la Ley Orgánica 1/1982, de tal forma que se ha sustituido la referencia más vaga de “Ministerio...” y “titulares de Órganos y Centros...” por la concreción en la persona del Ministro de Economía y Hacienda, los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a sus Delegados territoriales. Actualizando y adecuando la terminología a la nueva situación organizativa tras la creación de la Agencia Tributaria.

4.1.e) El secreto profesional en el ejercicio de la libertad de información.

Por otra parte, el Reglamento, en el artículo 37.5.f) realiza una simple mención, ignorada en el artículo 111 de la L.G.T.¹⁵¹⁸, al secreto profesional de los profesionales de la información al señalar que *“nadie podrá negarse a facilitar la información que se le solicite, salvo que sea aplicable: f) el secreto profesional en el ejercicio de la libertad de información de acuerdo con el apartado primero del artículo 20 de la*

¹⁵¹⁶ La redacción actual es fruto de la Ley 25/1995, que ha incorporado la referencia a los Directores de la AEAT y a sus Delegados territoriales, tras la creación de la Agencia Estatal por Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en su artículo 103.

¹⁵¹⁷ En el mismo sentido PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: “La Reforma de la Ley General Tributaria”. Op. cit., pág. 137

¹⁵¹⁸ En este sentido LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”, op. cit., pág. 169.

Constitución y con lo que se establezca por Ley"¹⁵¹⁹. Se trata del llamado secreto periodístico¹⁵²⁰, que no reviste una decisiva importancia en el aspecto estrictamente fiscal como señala GUIO MONTERO¹⁵²¹, por lo cual no debemos extendernos más en este punto.

4.2.- EL SECRETO ESTADÍSTICO

4.2.a) Introducción.

En el apartado 4.b) del artículo 111 de la Ley General Tributaria se formula el secreto estadístico a efectos tributarios configurándolo como límite al deber de colaborar de los funcionarios públicos y de los profesionales oficiales, introducido a través de la Ley 10/1.985.

En la redacción original de la Ley General Tributaria no existía una referencia expresa al mismo, sino que - al igual que sucedía con el secreto del contenido de la correspondencia - quedaba subsumido en el artículo 111.2.c), es decir, quedaban exceptuados de investigación tributaria los datos amparados por

¹⁵¹⁹ Según GUIO MONTERO, F: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", op. cit., 3ª ed., pág. 281, la inclusión en el RGIT de este precepto se debe a la falta de regulación positiva, especificación obligada por acatamiento a lo dispuesto en el art. 20 CE, aunque creemos que no es el Reglamento la norma adecuada para regularlo.

¹⁵²⁰ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., pág. 509. Al respecto remitimos a DE CARRERAS SERRA, LL.: "Régimen jurídico de la información. Periodistas y medios de comunicación". Centre D'Investigació de la Comunicació de la Generalitat de Catalunya. Ariel Derecho. Ed. Ariel, S.A., Barcelona, 1.996, en particular, págs. 167 a 177.

¹⁵²¹ GUIO MONTERO, F.: "La visita de Inspección". (II). Carta Tributaria, Monografías, nº 68, 1.988, pág. 5.

el secreto estadístico siempre que existiese una Ley que así lo estableciera.

Esta Ley era la de 31 de diciembre de 1.945, por la que se creó y reguló la composición y funciones del Instituto Nacional de Estadística, en cuyo artículo 11, tras señalar el absoluto secreto que debe guardar el personal de dicho Instituto sobre los datos y demás operaciones del proceso estadístico en cuya recolección intervengan, dispuso que “los datos estadísticos no podrán publicarse ni facilitarse más que en forma numérica, sin referencia alguna de carácter individual”¹⁵²².

Su Reglamento, de 2 de febrero de 1.948, abundó en esta formulación del secreto estadístico en su artículo 139, desarrollando mejor el principio: “los datos facilitados para la formación de censos y estadísticas serán objeto de absoluto secreto”.

Configurándose de esta forma los límites al deber de colaboración que imponían el artículo 111 L.G.T. y el artículo 22 del Decreto - ley 15/1.967, de 27 de noviembre, desarrollado por la Orden de 31 de mayo de 1.968, a todas las autoridades y funcionarios y demás personal de la Administración estatal, local e institucional, al obligarles a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos o antecedentes reclame y puedan contribuir al mejor desempeño de su cometido y a prestarle apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

¹⁵²² Esta prohibición ha sido durante mucho tiempo “una patente de corso para negar, incluso por Organismos públicos, informaciones con trascendencia tributaria amparándose en la finalidad estadística de los datos solicitados”, como señala GUIO MONTERO, F.: “La visita de la Inspección”. (I). Carta Tributaria. Monografías, n° 67, 1.988, pág. 4.

4.2.b) **Ámbito objetivo.**

Vista la legalidad vigente con anterioridad a la Ley 10/85, debemos ver a continuación qué clase de datos se consideran "estadísticos", y por lo tanto quedan amparados bajo este tipo de secreto, la delimitación siempre ha sido importante, sobretodo si tenemos en cuenta que el secreto estadístico producía, en la práctica, una corruptela muy común que, como nos recuerda MANTERO, consistía en que "solicitado un dato concreto por la Inspección, se alegaba, en casos de Delegaciones ministeriales por ejemplo, el secreto estadístico, ya que dicho dato servía posteriormente para la elaboración de estadísticas"¹⁵²³.

De ahí que era necesario conocer cuándo un dato nacía ya con la consideración de estadístico (y, como tal, amparado por tal secreto), y cuándo un dato se convertía en estadístico (y no amparado por el secreto).

Podríamos decir que la característica fundamental de la información estadística estriba "en su *agregación* a partir de la cual las características individuales dejan de tener la importancia clave que tienen para otros objetivos, tales como el proceso inspector, para convertirse en un componente más de los muchos que dan origen a dicho dato estadístico"¹⁵²⁴, pero debemos profundizar más en la concepción de los "datos estadísticos", examinando las definiciones de la doctrina, al respecto.

¹⁵²³ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Op. cit., 4ª ed., pág. 501.

¹⁵²⁴ VALDES, T. y SANTOS, M. A.: "Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del Centro de Proceso de Datos del Ministerio de Hacienda". Crónica Tributaria, nº 38, 1.981, pág.186.

Así, para CASTROMIL, un dato es estadístico si reúne una serie de requisitos: "que hayan sido obtenidos de los particulares en virtud de declaraciones requeridas por la Administración; que su obtención tenga por finalidad la confección de una estadística de interés público, y que la formación de esta estadística de interés público haya sido acordada por la Autoridad que en cada caso sea competente"¹⁵²⁵.

El Dictamen del Director General de Estadística de 29 de enero de 1.976, a solicitud del Director general de Inspección Tributaria, fijaba claramente las características del límite al deber de información que analizamos, al señalar que "están solamente cubiertos por el secreto estadístico, los datos primarios no procedentes o derivados de fuentes administrativas, facilitados por los organismos públicos, empresas públicas y privadas y los particulares a requerimiento del Instituto, o en su nombre, por los organismos colaboradores, para la formación de estadísticas que realiza el Instituto, o cuya formación haya sido delegada por éste, por Orden Ministerial, en los citados Organismos colaboradores"¹⁵²⁶. En este párrafo se consagran los requisitos que debe poseer un dato para ser considerado estadístico, a efectos de su secreto, y que en palabras de MANTERO, son los siguientes:

a) Dato *primario*. Es decir, que el hecho o circunstancia a que el dato se refiere se ha convertido en dato directamente, siendo así conocido.

¹⁵²⁵ CASTROMIL LOPEZ, F.: "La obligación de facilitar datos a la Administración Tributaria y el secreto estadístico". Rv. Crónica Tributaria, nº 9, 1.974, pág. 49.

¹⁵²⁶ El párrafo transcrito corresponde al 2º de la comunicación del Director General de Estadística, y es considerado por Mantero, perfectamente clarificador de la materia. Ver en este sentido, MANTERO SAENZ, A.: "Una precisión necesaria: el secreto estadístico". Rv. Crónica Tributaria, nº 16, 1.976, pág. 83.



b) Facilitado a *requerimiento* del Instituto Nacional de Estadística o, en su nombre, por los Organismos colaboradores.

c) *Para la formación de las estadísticas* que realiza el Instituto o cuya formación haya sido delegada por éste, por Orden Ministerial, en los citados Organismos colaboradores”¹⁵²⁷.

Este criterio se siguió en la Resolución de la Subsecretaría de Hacienda, de 4 de febrero de 1.976 al establecer que en el uso de las facultades que atribuyen los artículos 111 y 112 LGT, habrá de tenerse en cuenta “la diferencia fundamental que existe entre el suministro de datos que hagan los administrados a requerimiento del Instituto Nacional de Estadística y los Organos cooperadores de la Administración con fines estadísticos”, de un lado, “y la utilización estadística de los datos de los Registros administrativos, la inscripción de los cuales sea obligatoria para los administrados”. Y ello es así, porque no tienen la consideración de “datos estadísticos” los que no son proporcionados con tal finalidad a la Administración pública, sino precisamente para su utilización en las relaciones de aquélla con los interesados”¹⁵²⁸.

Creemos que estos mismos criterios son los que han inspirado la redacción del artículo 111.4.b) L.G.T., dada por la Ley 10/85, en la que se precisa que sólo están cubiertos por el secreto estadístico los datos proporcionados a la Administración para una finalidad *exclusivamente* estadística.

¹⁵²⁷ Ver MANTERO SAENZ, A.: "Una precisión necesaria: el secreto estadístico". Op. cit., pág. 83; MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M. : "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., 4ª ed., 1.990, pág. 502.

¹⁵²⁸ Ver SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios al art. 111 LGT" op. cit., pág. 208; MANTERO SAENZ, A.: "Una precisión necesaria...", op. cit., págs. 83 y 84.; MUÑOZ BAÑOS, C.: "El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento". Rv. Crónica Tributaria, nº 38, 1.981, pág. 122.

De esta forma, implícitamente, viene a contemplarse como posible la obtención por la Administración de datos con una doble finalidad: la estadística y la de información tributaria. Y en este último caso citado no será de aplicación el secreto estadístico como límite al deber de los funcionarios de comunicar datos con trascendencia tributaria¹⁵²⁹.

4.2.c) Fundamento del secreto estadístico.

El fundamento del secreto de los datos que se suministren con una finalidad exclusivamente estadística radica en que la Administración, "ante la necesidad de conseguir datos ciertos para la adopción de decisiones fundamentales de gobierno y administración, decide sacrificar sus intereses tributarios", imponiendo a los particulares la obligación de ofrecérselos con exactitud, sancionando su incumplimiento, pero "ofreciéndoles la garantía de que tales datos, facilitados con fines estadísticos, no serán utilizados en su perjuicio y particularmente a efectos fiscales"¹⁵³⁰. En este sentido se manifestó también, la Dirección General de lo Contencioso en el informe de 22 de mayo de 1.981, en relación a la petición de información que efectuó la Inspección al Consejo Regulador de la Denominación de Origen "Rioja" para que facilitara datos estadísticos, considerando que para proteger la industria vitivinícola española, se sacrificaban otros intereses públicos de índole tributaria¹⁵³¹.

¹⁵²⁹ Como señala SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios al artículo 111 LGT", op. cit., pág. 208.

¹⁵³⁰ Ver CASTROMIL LOPEZ, F.: "La obligación de facilitar datos a la Administración Tributaria y el secreto estadístico". Op. cit., págs. 48 y 49.

¹⁵³¹ En este sentido ver: MUÑOZ BAÑOS, C.: "El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento", op. cit., págs. 120 y 121, al comentar el Informe de la Dirección General de lo Contencioso de 22 de mayo de 1.981 que entiende ésta que la ley ha querido "permitir que se tenga conocimiento exacto

En definitiva, el fundamento reside en poder confeccionar estadísticas sobre datos ciertos, así como en el control de determinadas actividades industriales o mercantiles, y como una forma de asegurarse la veracidad o exactitud de tales datos el receptor de los mismos se compromete a no facilitarlos si van a causar un perjuicio al que los suministra, incluido un posible perjuicio fiscal, (si es que se puede considerar que el contribuir correctamente al sostenimiento de las cargas públicas es un perjuicio)¹⁵³², sino un principio constitucional que en este caso se ve afectado¹⁵³³.

Es decir, "que la Administración decide sacrificar sus intereses tributarios en aras de otros intereses que estima deben prevalecer, y por eso excluye del deber de colaboración contemplado en el artículo 111 L.G.T. la aportación de este tipo de datos amparándose en el secreto estadístico"¹⁵³⁴.

de aquellos datos que permiten el control de los vinos, para lo cual impone coactivamente a los particulares la obligación de facilitar estos datos con exactitud, ofreciéndoles a cambio, la garantía de que los mismos no podrán facilitarse en forma individual para que no puedan ser utilizados en perjuicio de los declarantes, añadiendo cómo debe destacarse que "el temor a facilitar datos sobre actividades económicas o signos de riqueza obedece normalmente a razones de índole fiscal". Informe que, por otra parte, no es innovador, puesto que ya se manifestó en idéntico sentido en el Informe de 12 de marzo de 1.973.

¹⁵³² En este sentido el Informe de la Dirección General de lo Contencioso de 22 de mayo de 1.981, y sus comentarios efectuados por MUÑOZ BAÑOS, C.: "El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento", op. cit., págs. 121, 122 y 123.

¹⁵³³ Ver, en este sentido, las críticas al secreto estadístico que efectúa MUÑOZ BAÑOS, C.: "El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento", op. cit., págs. 123 y 124. También ha sido criticado, entre otros autores, por JACOBO Y BURGUILLO, J. M. calificando de "chantaje social impresentable" la actuación de determinados Organismos públicos "tendente a obtener información para orientar la dirección de su política basada en la opacidad de la información", en "La Información tributaria en España". op. cit., pág. 165.

¹⁵³⁴ MUÑOZ BAÑOS, C.: "El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento", op. cit., pág. 123.

Estos razonamientos para fundamentar el secreto estadístico, basados en el artículo 11 de la Ley de 1.945, en la práctica, han supuesto una clara muestra de insolidaridad¹⁵³⁵ ya que Organismos Administrativos en posesión de datos con enorme relevancia fiscal, incluso sirviendo de base para la concesión de ayudas y subvenciones públicas, eran negados a la Inspección de Hacienda, tomando como base el citado artículo¹⁵³⁶.

4.2.d) **Ámbito subjetivo.**

Según la configuración del ámbito subjetivo del secreto estadístico efectuada en el artículo 111.4.b) de la Ley General Tributaria, éste ampara únicamente a los funcionarios públicos y profesionales oficiales, creemos que es una formulación restrictiva, cuya interpretación deberá hacerse atendiendo "a una noción amplia de funcionarios públicos, comprensiva de cualesquiera personas al servicio de las Administraciones Públicas, con independencia de la modalidad bajo la que se presten los servicios de que se trate"¹⁵³⁷.

Actualmente, es la Ley 12/1.989, de 9 de mayo¹⁵³⁸, la que regula la Función Estadística Pública, que ha derogado a la

¹⁵³⁵ Ver GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., 1.991, pág. 274.

¹⁵³⁶ En este sentido ver también MUÑOZ BAÑOS, C.: "El secreto estadístico, necesidad de un replanteamiento", op. cit., págs 119 y ss.

¹⁵³⁷ Como señala SANCHEZ SERRANO, L: "Comentarios al artículo 111 LGT", op. cit., pág. 207, en el mismo sentido ya señalaba CASTROMIL LOPEZ, que el secreto estadístico "ampara no sólo al personal del Instituto Nacional de Estadística, sino también a toda persona, funcionaria o no, que intervenga en la función estadística". En "La obligación de facilitar datos a la Administración Tributaria y el secreto estadístico", op. cit., pág. 48.

¹⁵³⁸ Esta Ley regula la planificación y elaboración de estadísticas para fines estatales desarrolladas por la Administración del Estado y las entidades de

Ley de 31 de diciembre de 1.945, dando una extensa redacción al secreto estadístico¹⁵³⁹, así, en su artículo 13, apartados 1 y 3, contempla el secreto estadístico, protegiendo los datos personales, cualquiera que sea su origen, prohibiendo su difusión. Por datos personales debemos entender los que "directa o indirectamente conduzcan a la identificación de los interesados"¹⁵⁴⁰. Concibiendo en términos muy amplios el ámbito subjetivo de aplicación, al incluir tanto a las personas físicas como a las jurídicas.

4.2.e) Principios.

En su artículo 4 contempla los 3 principios siguientes:

a) *El principio de transparencia*: los sujetos que suministren datos tienen derecho a obtener plena información (y los servicios estadísticos obligación de proporcionarla) sobre la protección que se dispensa a los datos obtenidos y la finalidad con la que se recaban.

b) *El principio de especialidad*: es exigible a los servicios estadísticos que los datos reconocidos para la elaboración de estadísticas se destinen a los fines que justificaron su obtención.

ella dependientes; la organización de sus servicios estadísticos y sus relaciones en materia estadística con las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, así como con la Comunidad Europea y Organismos Internacionales. (art. 2 de la misma).

¹⁵³⁹ Ver MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Op. cit., 4ª ed., págs. 502 y ss.

¹⁵⁴⁰ Ver en este sentido FERNANDEZ AMOR, J. A.: "La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación administrativa y la elaboración estadística en la CEE. Su aportación al proceso de unión europea". Op. cit., pág. 71.

c) *El principio de proporcionalidad:* o de correspondencia entre la cuantía de la información que se solicita y los resultados que de su tratamiento se pretende obtener.

En términos parecidos se contemplan el derecho de acceso y el de información en la Ley Orgánica 5/1.992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal¹⁵⁴¹, no podemos olvidar que el secreto estadístico pretende garantizar el cumplimiento de la obligación de facilitar datos con objetivos concretos, salvaguardando "el derecho del individuo a que no se utilicen para fines distintos de los que motivaron su requerimiento"¹⁵⁴².

Como apunta MANTERO, en el artículo 15.2 de la Ley 12/1.989, se soluciona, aunque de forma indirecta, el problema de saber cuando un dato nacía ya con la consideración de estadístico y cuándo un dato se convertía en estadístico, al disponer: "*La comunicación a efectos no estadísticos entre las Administraciones y organismos públicos de la información que obra en los registros públicos, no estará sujeta al secreto estadístico, sino a la legislación específica que en cada caso sea de aplicación*".

¹⁵⁴¹ Desarrollando el artículo 18.4 CE: "*La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor, la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos*". Nos remitimos en este punto a cuanto hemos dicho en relación a las limitaciones constitucionales al uso de la informática.

¹⁵⁴² Ver FERNANDEZ AMOR, J. A.: "*La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información...*", op. cit., pág. 53.

4.2.f) El secreto estadístico en el R.G.I.T.

Finalmente, señalar que el secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística, es una de las excusas negatorias que en base al apartado 5.b) del artículo 37 del R.G.I.T., podrán oponerse ante un requerimiento de la Inspección solicitando información¹⁵⁴³.

4.3.- EL SECRETO DEL PROTOCOLO NOTARIAL.

Establecido, actualmente, y en virtud de la Ley 10/85, en el artículo 111.4 de la Ley General Tributaria, sin que haya sido modificado por la Ley 25/1.995, ampara únicamente el contenido del protocolo notarial que no tiene trascendencia tributaria: testamentos en tanto no se haya producido el fallecimiento del causante, reconocimiento de hijos no matrimoniales, es decir, los supuestos contemplados en los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 de constitución del Notariado¹⁵⁴⁴, y las cuestiones matrimoniales que no se refieran al régimen económico matrimonial.

¹⁵⁴³ Ver JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: "La información tributaria en España". op. cit., pág. 163 y ss.

¹⁵⁴⁴ El artículo 34 de la citada Ley dice textualmente: "*Los notarios llevarán un libro reservado en el que insertarán, con la numeración correspondiente, copia de la carpeta de los testamentos y codicilos cerrados, cuyo otorgamiento hubieran autorizado, y los protocolos de los testamentos y codicilos abiertos, cuando los testadores lo solicitaren.*" Indicando, el artículo 35 de la misma norma, que llevarán también un protocolo reservado en que pondrán las escrituras matrices de reconocimiento de hijos naturales, cuando no quieran los interesados que consten en el registro general.

4.3.a) El secreto del protocolo notarial hasta la Ley 10/1985.

Ahora bien, esta situación actual, que puede parecer tan clara, no siempre ha sido así.

Los notarios han estado obligados a no revelar a terceros los datos recibidos de sus clientes en su calidad de depositarios de la Fe Pública Notarial, en base a los artículos 17, 18, 32 y siguientes de la Ley de 28 de mayo de 1862, de constitución del Notariado, desarrollados por los artículos 1 y 274 y siguientes del Reglamento Notarial aprobado por Decreto de 2 de junio de 1.944.

En base a estos preceptos legales, los notarios, quedaban excluidos del deber de colaboración, por disposición expresa de la Ley General tributaria, artículo 111.2.c), en su redacción original. Además de esta norma del texto codificador, el artículo 49.3 del entonces vigente Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, en el mismo sentido, expresamente establecía que *"en ningún caso podrá investigarse sobre el protocolo notarial por razones tributarias"*.

Los problemas¹⁵⁴⁵ que se plantearon frente a la Hacienda Pública en relación al secreto notarial como oponible al deber

¹⁵⁴⁵ Estos problemas surgieron en relación con los deberes formales de los Notarios en cuanto sujetos pasivos del, entonces vigente, Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo personal (cuota proporcional), cuyo Texto refundido, en el art. 49.3, excluía expresamente el protocolo notarial de la investigación "por razones tributarias". En este sentido ver SANCHEZ SERRANO, L.: Comentarios al art. 111 de la Ley General Tributaria, op. cit., pág. 212 quien hace hincapié en que "las cuestiones planteadas no se referían, pues, directamente al deber de colaboración a cargo de terceros",... "sino a los deberes de los sujetos pasivos del art. 35 de la LGT, así como a los límites de la función comprobadora de la Administración frente al protocolo notarial".

de información, fueron resueltos por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 2 de noviembre de 1.972¹⁵⁴⁶, por lo que a nosotros nos interesa, en su Considerando Sexto, cuya doctrina sistematizamos de la siguiente manera:

1) Los funcionarios de Hacienda nunca podrán comprobar sobre el protocolo mismo, ni sobre los documentos custodiados por el notario, queda pues, excluido de forma tajante el examen físico de los materiales citados.

2) Si bien, no pudiendo desconocerse el derecho a la comprobación administrativa, la única solución será acudir a las personas de los clientes, a través de la mención que, en los supuestos normales, el notario hará en el libro registro de la naturaleza del acto, su fecha y los datos identificativos de los clientes, datos con los cuales no se quebranta, por regla general, el secreto del protocolo¹⁵⁴⁷.

¹⁵⁴⁶ Si bien se suele citar, además, por la doctrina, la sentencia del mismo Tribunal, de 7 de abril del mismo año, en ésta no se llegó a resolver la cuestión relativa a si los datos exigidos por el libro oficial de ingresos profesionales, vulneraban el protocolo notarial, cuestión que es abordada en profundidad, en cambio, en la STS de 2 de noviembre, citada. Ver los comentarios a estas sentencias que realiza REVUELTA GARCIA, B.: en "Secreto profesional e Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal: el protocolo notarial". Op. cit., págs. 135 y ss. Ver también AQUILUÉ ORTIZ, J.: "La colaboración social en la gestión tributaria". Op. cit., págs. 1182 y ss. En relación a la segunda sentencia mencionada, puede verse MEILAN GIL, J.L.: "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria". Op. cit., pág. 237.

¹⁵⁴⁷ Como señalan MANTERO SAENZ y CUESTA RODRIGUEZ, esta solución adoptada por el Tribunal Supremo "es una especie de contrasentido" ya que se trata de acudir a los clientes del Notario para que proporcionen información sobre el mismo, información provocada por tales clientes; "pero era el único camino" que tenía la Inspección para comprobar la situación tributaria de los Notarios, hasta la aprobación de la Ley 10/85, en "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., 4ª ed., 1.990, pág. 507.

3) En otros casos, de naturaleza más reservada, como los testamentos y los reconocimientos de hijos, el secreto del protocolo se acentúa, en base a los artículos 34 y 35 de la Ley Orgánica del Notariado, la Administración tributaria sólo puede conocer el número de actos otorgados, sin poder saber la naturaleza específica de cada acto, ni la persona que lo otorgó, debiendo constar, en el libro registro de ingresos profesionales de los notarios, en blanco los datos relativos al cliente, y la palabra "reservado" en la casilla correspondiente a la clase de documento formalizado.

Además de este deber de colaboración de los notarios en relación al Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, con los límites que hemos explicado en base a la Sentencia citada, debemos tener en cuenta que la Administración podía obtener datos que, en virtud de una norma legal específica debían facilitarse, nos estamos refiriendo a las obligaciones de los notarios de facilitar datos en base al artículo 141 del Texto refundido de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se trata de un precepto tradicional en la legislación del Impuesto de Derechos Reales, que se encuentra limitado, excluyendo "los documentos, incluidos en Libros y Protocolos especialmente reservados (filiación y actos de última voluntad)"¹⁵⁴⁸.

En la década de los ochenta, la situación empieza a cambiar, evolucionando hacia una restricción del contenido del secreto del protocolo notarial, que se inicia a partir de la derogación del T. R. del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y que se manifiesta sobretodo a raíz de la

¹⁵⁴⁸ Ver AQUILUÉ ORTIZ, J.: "La colaboración social en la gestión tributaria", op. cit., págs. 1186 y 1187.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1983¹⁵⁴⁹ y la Resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado, de 6 de abril de 1.984, que reconocen la plena sujeción de los notarios al deber de colaborar aportando información con trascendencia tributaria relativa a sus clientes.

Deber de colaboración que se plasma, en el ámbito normativo, en el artículo 27 de la Ley 5/1983 y artículo 36 de la Ley 9/1.983¹⁵⁵⁰, quedando única y expresamente exceptuada, tanto a nivel legal, como jurisprudencial, la relativa a los testamentos que otorguen hasta que se produzca el fallecimiento del causante y el reconocimiento de hijos naturales, así como cuestiones matrimoniales distintas al régimen económico

¹⁵⁴⁹ Esta sentencia reconoce "el derecho de la Administración a la obtención de copias de los documentos públicos formalizados por los notarios cuando le sean precisas para un expediente de gestión concreto, en la medida de que aquélla es titular de un interés legítimo en el dato que precisa...sin que el notario pueda negarse". Ahora bien, el derecho a la obtención de tales copias "no es un derecho ni ilimitado, ni genérico, porque no se puede investigar genéricamente "a la caza de una liquidación" sino que está limitado en el sentido de que la actuación ha de encaminarse a la obtención de un dato concreto, con relieve en la gestión del tributo". Derecho que, ya existiendo con anterioridad a esta sentencia, "no cercena el secreto del Protocolo", según señala, AQUILUÉ ORTIZ, J.: "La colaboración social en la gestión tributaria", op. cit., pág. 1187 : "ya que este principio no juega frente aquellas personas que de conformidad con el art. 224 del Reglamento notarial están legitimadas para solicitar la expedición de copias".

¹⁵⁵⁰ Acerca del deber de colaboración que se establece en el artículo 27 de la Ley 5/1.983, y artículo 36 de la Ley 9/1.983, ver los comentarios a estos artículos de SOLANA VILLAMOR, F.: "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria". Op. cit., pág. 242; además ver ALONSO FERNANDEZ, F.: "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos". Op. cit., pág. 194. En el mismo sentido MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Op. cit., 4ª ed., págs. 507 y 508.

matrimonial¹⁵⁵¹. Pasando a incorporarse al texto del artículo 111 en virtud de la Ley 10/85.

4.3.b) El secreto del protocolo notarial tras la Ley 10/85.

Podemos decir, pues, que quedan excluidas del deber de colaboración de los notarios únicamente las cuestiones que carecen de relevancia o de trascendencia tributaria¹⁵⁵² al menos actual, aunque no dudamos que la puedan tener en un futuro (como por ejemplo, en el caso de los actos de última voluntad, cuando se produzca la defunción del causante, y se proceda a abrir el testamento; o pensemos, por ejemplo, en que un hijo natural pretenda reclamar su parte de legítima en la herencia de su padre), y que pertenecen a la esfera de la intimidad personal y familiar¹⁵⁵³, siendo una manifestación o una especificación del derecho fundamental consagrado en nuestra Constitución en el artículo 18.1¹⁵⁵⁴.

Estas mismas excepciones se han incorporado al R.G.I.T., artículo 37.5, y por otra parte, ya existían en los

¹⁵⁵¹ Ver PEÑA GARBIN, J. M.: "Todo sobre la Inspección de Hacienda". Op. cit., pág. 68; GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". Op. cit., 3ª ed., págs. 271, 272 y 275.

¹⁵⁵² Nos remitimos a las consideraciones que hemos hecho al hablar del concepto de trascendencia tributaria, al abordar el análisis del objeto de los deberes de información tributaria de terceros.

¹⁵⁵³ En el mismo sentido ver MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Op. cit., 4ª ed., pág. 507

¹⁵⁵⁴ LÓPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros". Op. cit., pág. 175. entiende que podemos afirmar que la eficacia práctica del límite analizado, "no supone una ampliación de los límites que venimos analizando, sino a lo sumo una especificación de lo que para el ejercicio de la profesión de notario, se entiende como eficacia del Derecho a la Intimidad Personal y Familiar".

preceptos reguladores de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, normas relativas al deber de los notarios de aportar información a la Administración tributaria, con aquellas excepciones, en la regulación anterior de estos impuestos¹⁵⁵⁵, pero actualmente están recogidos en normas como el artículo 52, apartado segundo, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre; el artículo 114, segundo apartado, de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1.995, de 29 de mayo; el artículo 32.3 de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 91.3 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1.991, de 8 de noviembre.

4.4.- EL SECRETO DE LAS DILIGENCIAS SUMARIALES.

Como señalábamos al estudiar desde el punto de vista subjetivo, el deber de información de Juzgados y Tribunales establecido en los artículos 112.3 de la Ley General Tributaria y 37.7 del R.G.I.T., debemos plantearnos, con SÁNCHEZ SERRANO¹⁵⁵⁶, si este deber no supondría sobrecargar en exceso a estos órganos, máxime si se tienen en cuenta el artículo

¹⁵⁵⁵ Se encontraban en el artículo 55 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3.050/1.980, de 30 de diciembre; artículo 70 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 3.494/1.981, de 29 de diciembre; artículo 141 del Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1.018/1.967, de 6 de abril.

¹⁵⁵⁶ SANCHEZ SERRANO, L.: Comentario al artículo 112 de la LGT. En Comentarios a las leyes tributarias y financieras, op. cit., pág. 217.

117.4 de la CE, reiterado en el artículo 2.2 de la Ley Orgánica 6/85, de 1 de julio, del Poder Judicial, según los cuales los Juzgados y Tribunales "no ejercerán más funciones" que las integrantes de su potestad jurisdiccional y las que expresamente les sean atribuidas en garantía de cualquier derecho. Siendo deseable que si los datos que deben aportar Juzgados y Tribunales, pueden obtenerse por otras vías, se perturbe lo menos posible el cumplimiento de su función jurisdiccional¹⁵⁵⁷. Sin embargo, debemos tener presente que el Tribunal Constitucional en su sentencia 141/1988, de 12 de julio, no interpretó este precepto de la Constitución 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"¹⁵⁵⁸.

El artículo 112.3 de la L.G.T., y en su desarrollo el artículo 37.7 R.G.I.T., exigen respetar el límite que constituye el secreto de las diligencias sumariales, que en estos mismos preceptos se reconoce, pero junto a este límite, no podemos olvidar que constituyen límites específicos que derivan de los mismos preceptos, la trascendencia tributaria de los datos que se solicitan y suministran (ámbito objetivo), y el deber de aportar sólo aquellos datos que se deriven de las actuaciones judiciales de que conozcan los Juzgados y Tribunales (ámbito subjetivo)¹⁵⁵⁹.

¹⁵⁵⁷ En este sentido LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., págs. 175 y 176.

¹⁵⁵⁸ F.J. 9º de la S.T.C. 141/1.988. Ver, en este sentido, 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., pág. 278.

¹⁵⁵⁹ En este sentido ver LONGAS LAFUENTE, A.: "El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria". Op. cit., pág. 64.

La definición de diligencias sumariales nos la ofrece el artículo 29.9 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con carácter restrictivo, no siendo aplicable al resto de procedimientos judiciales.

La delimitación del concepto exige el estudio por separado de la aplicación de este límite al orden jurisdiccional penal de un lado, y al resto de jurisdicciones, por otro.

En el orden penal, donde se establece el principio de publicidad para el juicio oral¹⁵⁶⁰, que no rige para la fase anterior de instrucción¹⁵⁶¹, y por consiguiente rige el límite del secreto de las diligencias sumariales sólo en la fase de Instrucción, ya que no puede un Juez de Instrucción, con carácter general, suministrar información contenida en las diligencias sumariales.

Pero rige con carácter temporal¹⁵⁶², de tal forma que "sólo cuando se mande abrir el juicio oral o cuando se declara concluso el sumario por virtud de auto de sobreseimiento libre o provisional, y a partir de ese momento en que son públicos todos los actos del proceso, puede el Juez suministrar

¹⁵⁶⁰ Este es el sentido de los artículos 649 y 680 de Ley de Enjuiciamiento Criminal.

¹⁵⁶¹ Artículo 301 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. La finalidad de aplicar este principio es el aseguramiento de la investigación sumarial y no está en contradicción con la garantía de los derechos del justiciable. La Sentencia del Tribunal Constitucional 176/1988, de 4 de octubre, ha declarado que "el principio de publicidad no es aplicable a todas las fases del proceso penal, sino tan sólo al acto oral que lo culmina y al pronunciamiento de la subsiguiente sentencia".

¹⁵⁶² LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 176.

información”¹⁵⁶³. Así lo ha establecido el artículo 301.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal “*las diligencias del sumario serán secretas hasta que se abra el juicio oral, con las excepciones determinadas en la presente Ley*”, límite que nos parece insuficiente para las garantías de los derechos constitucionalmente protegidos¹⁵⁶⁴.

Estos principios no sólo son aplicables al procedimiento de sumario ordinario, sino también al de procedimiento abreviado y al juicio de faltas.

Quedaría una excepción relativa a documentos que se encuentren en los autos, que no son relativos al fondo de la cuestión que se enjuicia, sino tangenciales a la misma, que no afectan a la intimidad de la persona, que se refieren a documentos que sean de obligatoria aportación a otros órganos administrativos y más concretamente a los tributarios (libros de contabilidad, cuentas anuales, facturas, etc.). En estos casos entendemos que el Juez puede suministrar la información¹⁵⁶⁵.

En los restantes órdenes jurisdiccionales rige con carácter general el principio de publicidad, por lo que el límite

¹⁵⁶³ Como señala LONGAS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria”. Op. cit., pág. 65.

¹⁵⁶⁴ En el mismo sentido opina LOPEZ MARTINEZ, J.: “Los deberes de información tributaria de terceros”, op. cit., pág. 176.

¹⁵⁶⁵ LONGAS LAFUENTE, A.: “El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales...”, op. cit., págs. 65 y 66., se refiere al caso, por ejemplo, “de la investigación de un posible delito de abandono de familia por impago de pensiones alimenticias fijadas respecto de un cónyuge y a favor del otro y de los hijos comunes, en el que el cónyuge acusado pudiese ser un comerciante individual y aportara a las actuaciones judiciales, para demostrar la penuria económica que le lleva al impago de las pensiones, libros de contabilidad, facturas pendientes de cobro o pago y en general toda clase de documentos públicos o privados que patentizara una entrada económica muy inferior a la necesaria para cumplir sus obligaciones.”

del secreto de las diligencias sumariales no le afecta con la misma intensidad que en el orden penal¹⁵⁶⁶.

5.- LÍMITES QUE DERIVAN DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

5.1.- El principio de subsidiariedad.

En la modalidad de obtención de información por suministro, es la norma de carácter general la que determina las condiciones o los requisitos que deberá cumplir el obligado a proporcionarla, la Administración se limita a recibir y procesar los datos que recibe del tercero. En esta modalidad sería deseable que el legislador tuviera en cuenta el principio de subsidiariedad como límite al deber de información, a la hora de establecer obligaciones concretas de suministro.

El principio opera en la modalidad de obtención de información por captación y en la de obtención directa. Es lógico que opere en estas modalidades que implican una posición activa por parte de la Administración, puesto que el principio de subsidiariedad puede manifestarse cuando exista un ámbito de discrecionalidad administrativa.

En efecto, en estas modalidades, la Administración tributaria, en base a las potestades y facultades que le otorga el ordenamiento jurídico deberá proceder de oficio, y por actuación investigadora, a procurarse la información necesaria para la averiguación de la verdad, en el marco del procedimiento de gestión tributaria.

¹⁵⁶⁶ El principio de publicidad en el orden civil se recoge en toda su amplitud, como se deduce de los artículos 313, 570 y 642, entre otros, de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Pero la Administración no puede actuar arbitrariamente, sino que sólo puede utilizar los medios que le otorga el ordenamiento¹⁵⁶⁷.

Estamos de acuerdo con LOPEZ MARTINEZ¹⁵⁶⁸ en considerar que el principio de subsidiariedad debe ser contemplado desde una doble perspectiva: desde el punto de vista de los sujetos que resultan obligados al cumplimiento de los deberes de colaboración, de forma que sólo cuando no se produce el resultado deseado en la solicitud de información realizada al propio obligado tributario ha de recurrirse al deber de información de terceros¹⁵⁶⁹; y desde el punto de vista objetivo, al considerar que la actividad administrativa debe utilizar de entre todos los medios posibles, para alcanzar el fin perseguido, aquél que resulte menos desfavorable para el particular o el menos limitativo de la libertad individual¹⁵⁷⁰.

Desde el punto de vista subjetivo, no estando claro el grado de discrecionalidad de la Administración tributaria para elegir entre los diferentes medios de comprobación que el ordenamiento pone a su disposición, algún autor, como HENSEL¹⁵⁷¹ ha intentado sistematizarlos estableciendo una

¹⁵⁶⁷ Como ha señalado TIPKE, K.: "Sind Kontrollmitteilungen zulässig?". Finanz, Rundschau, 1966, pág. 404. Citado por RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 94, en base a la consideración de la relación tributaria como una relación jurídica.

¹⁵⁶⁸ En "Los deberes de información tributaria". Op. cit., pág. 184.

¹⁵⁶⁹ En este sentido PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 139.

¹⁵⁷⁰ Este segundo punto de vista es el que se ha denominado principio de necesidad, que en la doctrina alemana, como tendremos ocasión de ver más adelante, quedaba subsumido dentro de la idea de "interdicción de la excesividad", al respecto ver RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario...", op. cit., pág. 115.

¹⁵⁷¹ En "Steuerrecht". Berlín, Verlag von Julius Springer, 1924, págs. 169-171. Citado por RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 95.

graduación entre los mismos, de forma que en primer lugar, la Administración, en caso de que tuviera dudas acerca de la declaración del sujeto pasivo, debería dirigirse contra el mismo para que completara la misma o aportara los antecedentes o libros necesarios; y en segundo lugar, podría dirigirse a otras personas en solicitud de información, si las actuaciones con el sujeto pasivo habían resultado infructuosas¹⁵⁷².

Esta segunda posición que ocupan los deberes de colaboración aportando información tributaria de terceros, es lo que se denomina principio de subsidiariedad en el procedimiento de gestión tributaria¹⁵⁷³.

En nuestro ordenamiento jurídico positivo no se ha visto reflejado este principio, puesto que no lo han contemplado de forma expresa¹⁵⁷⁴ ni la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de

¹⁵⁷² Pudiendo todavía acudir al juramento, en tercer lugar, y, en cuarto y último, a la estimación.

¹⁵⁷³ La doctrina alemana se ha ocupado de este tema, entre ellos KRUSE señala que el art. 209.I.1 de la Ordenanza Tributaria alemana, supone que "los terceros deben ser obligados a informar sólo cuando las negociaciones con las personas que entran en consideración como deudores impositivos no conducen a la finalidad pretendida o no prometen un resultado positivo" por lo cual, la Hacienda "debe enfrentarse primeramente con las personas que entran en consideración como deudores impositivos, antes de que pueda dirigirse a los "terceros"". KRUSE, H.W.: "Derecho Tributario. Parte General". Edersa. Madrid, 1.978. 3ª ed., pág. 438. En la misma línea los autores citados por RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., págs. 94-96; HENSEL: "Steuerrecht", op. cit., nota anterior; HERRLER, H.: "Mitwirkung der Banken bei der Besteuerung von Bankkunden", pág. 105; SELMER, P.: "Steuerrecht und Bankgeheimnis", pág. 22; PAULICK, H.: "Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts". Köln, Carl Heymanns Verlag, 3ª ed. 1977, pág. 305; SOHN, H.: en "Hubschmann-hepp-spitaler: Kommentar, zur ABgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, n° 102. Y también la doctrina italiana, nos remitimos sobre la misma, a los autores citados por el mismo autor español en la misma obra citada, págs. 101 y 103.

¹⁵⁷⁴ A diferencia de la Ordenanza tributaria alemana, cuyo párrafo 93, apartado 1 dispone que: "solamente se requerirá información de personas distintas de los interesados cuando el esclarecimiento de los hechos por éstos no

Reforma fiscal, ni posteriormente, las Leyes 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y 14/1985, sobre Régimen Jurídico de determinados Activos Financieros, ni la 25/1995, ni tampoco los preceptos no alcanzados por las reformas citadas de la LGT contienen precepto alguno que establezca el orden en que la Administración pueda utilizar los medios de comprobación puestos a su disposición.

Algunos autores, al no existir norma legal que establezca la prelación de medios, han considerado que la Administración goza de una amplia discrecionalidad para utilizar las diferentes potestades que le otorga el ordenamiento¹⁵⁷⁵ para llevar a cabo las actuaciones de investigación y comprobación¹⁵⁷⁶.

En sentido contrario, otros autores han considerado que es irrelevante la existencia de una norma de rango legal que establezca la citada ordenación, porque el carácter subsidiario del deber de colaboración de terceros deriva de su propia esencia, ya que éste supone "una injerencia por parte de la Administración en la esfera de actuación de un sujeto ajeno en principio al procedimiento de gestión tributaria" que sólo debe utilizarse cuando hayan resultado infructuosas las actuaciones de comprobación e investigación cerca del sujeto pasivo¹⁵⁷⁷. Para otros, aunque nuestro Derecho positivo no establezca expresamente esa prioridad, la misma es deducible de la "respectiva posición procedimental del sujeto pasivo y del

logre su fin o no permita esperar resultado alguno". Citada por PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", op. cit., pág. 139.

¹⁵⁷⁵ Por ejemplo, FALCON TELLA, R.: "El levantamiento del secreto bancario frente a la Administración tributaria", op. cit., pág. 4.

¹⁵⁷⁶ En la Sentencia del TS de 12 de mayo de 1979 y la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 1983, se ha reiterado el criterio de que es a la oficina gestora, y no a los Tribunales, a los que corresponde elegir el medio de comprobación más idóneo.

¹⁵⁷⁷ Como entiende RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., págs. 104 y 105.

tercero, que hace que aquél deba soportar en primer lugar los deberes conducentes al esclarecimiento de su propia situación tributaria"¹⁵⁷⁸. Esto supone que el sujeto pasivo es conocido, cosa que puede no suceder en los casos de investigación de deudas tributarias ocultas¹⁵⁷⁹.

Algún autor apoya sus argumentos en defensa del carácter subsidiario del deber de colaboración, en la propia sistemática de la Ley General Tributaria, al estar ubicados los artículos 111 y 112 relativos al deber citado, precedidos de los artículos 109 relativo a la comprobación e investigación en general, y el 110 relativo a la comprobación mediante el examen de documentos del propio sujeto pasivo¹⁵⁸⁰. En esta línea, pero en el ámbito reglamentario, también podría citarse el orden en que vienen establecidos los medios de comprobación de que dispone la Inspección en el artículo 36.2 del R.G.I.T., aunque el mismo precepto no establezca una jerarquía entre ellos, como tampoco la establece el artículo 113 del Reglamento General de Recaudación, relativo a la obtención de información para el embargo.

El artículo 37.4 del R.G.I.T. parece ser un ejemplo de aplicación del principio estableciendo la posibilidad de hacer uso de los datos de que dispone la Inspección obtenidos por suministro, examinándolos directamente, sin necesidad de requerimiento y siempre que lo justifique la naturaleza de los datos que se necesitan. Es decir, en primer lugar se examinarían

¹⁵⁷⁸ Así lo entiende PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 139.

¹⁵⁷⁹ En cuyo caso, evidentemente, no podemos hablar del principio de subsidiariedad, pudiendo conocerse la identidad del sujeto pasivo gracias a la utilización de los deberes de colaboración de terceros, que cobran una importancia capital y pasan a un primer plano, al ser el instrumento de que dispone la Administración para averiguar la verdad fiscal.

¹⁵⁸⁰ En este sentido RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 105.

los datos obtenidos vía suministro. Pero el precepto establece en segundo lugar, "en otro caso", es decir, si no se dispone de la información necesaria en base a la obligación de suministro, caben dos posibilidades:

a) requerir a las personas o entidades que en un plazo de al menos diez días aporten la información solicitada;

b) obtención directa de la misma.

Posibilidades que en el precepto están unidas por una conjunción disyuntiva "o" denotando, por tanto, alternativa entre ambas, pero no preferencia, a no ser que se deduzca del orden en que están dispuestas en el texto, pero creemos que más bien el orden dependerá de cada caso concreto.

Ya había señalado la doctrina, que el principio de subsidiariedad como límite a las actuaciones discrecionales administrativas tenía difícil solución desde un punto de vista genérico, por ser un concepto jurídico indeterminado, cuya aplicación dependerá de cada caso concreto, manifestando la necesidad de especificar a través de normas los criterios de aplicación, al menos para determinados deberes de colaboración¹⁵⁸¹.

Quizás la nueva redacción que del artículo 111.3 L.G.T. ha realizado la Ley 25/1995, pueda suponer, bajo nuestro punto de vista, un intento concreto de avanzar en este tema, al establecer para un determinado deber de colaboración, el de las entidades bancarias y crediticias, que los requerimientos que pueda dirigir la Administración tributaria a estas entidades recabando información relativa a terceros, tendrán como base un procedimiento de investigación y comprobación iniciado

¹⁵⁸¹ En este sentido LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 186.

contra el tercero, es decir, contra el obligado tributario a quien afecta la información solicitada para servir como prueba que permita regularizar su situación tributaria. Como ha señalado la doctrina, el procedimiento de investigación de las cuentas y operaciones bancarias se concibe dotado de un carácter ocasional limitado a una investigación concreta y determinada¹⁵⁸². Y entendemos que la colaboración de las citadas entidades será necesaria cuando el propio sujeto investigado no aporte la documentación que le solicita la Inspección.

Pero también se ha planteado en términos doctrinales si cabría establecer y cuáles serían los presupuestos fácticos que legitimarían el recurso por parte de la Inspección a uno de los deberes de colaboración, en concreto el relativo a las entidades bancarias.

En este sentido se ha señalado que sería necesario que la Inspección justificara la necesidad de utilizar este medio de comprobación¹⁵⁸³. En este sentido, tanto el artículo 25 Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, que desarrolla la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, como el artículo 38.4 del RGIT, señalan que "*el Organismo actuante de la Inspección de los Tributos acompañará a la solicitud de la preceptiva autorización previa un informe ampliatorio que comprenda los motivos que justifiquen la actuación cerca de la persona o Entidad bancaria o crediticia*"¹⁵⁸⁴.

¹⁵⁸² CERVERA TORREJON, F.: "El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", op. cit., págs. 598 ; FALCON TELLA, R.: "El levantamiento del secreto bancario frente a la Administración tributaria", op. cit., pág. 4.

¹⁵⁸³ En este sentido GARCIA-ROMEU FLETA, J.E.: "Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria", op. cit., pág. 523.

¹⁵⁸⁴ Como señala RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública". op. cit., pág. 110, desde esta perspectiva debe contemplarse la Circular

En el R.G.I.T., el artículo 38.8 contempla a nuestro juicio, un supuesto de aplicación del principio que estamos comentando. En efecto, la facultad de la Administración tributaria, en concreto, de la Inspección de Tributos, de requerir a las entidades bancarias las certificaciones necesarias para probar los hechos consignados en las declaraciones de los sujetos pasivos, se encuentra limitada en el sentido de que en primer lugar las citadas certificaciones deberán solicitarlas al propio sujeto pasivo y sólo podrán recabarlas de la entidad crediticia, siguiendo el procedimiento específico del artículo 38 R.G.I.T., en caso de que éste incumpla su deber de aportarlas¹⁵⁸⁵.

En algunas ocasiones se ha señalado que "sólo en los casos de presunción fundada de infracciones tributarias se recurriría a este medio de prueba"¹⁵⁸⁶. Sin embargo, el Tribunal Supremo no es partidario de esta tesis, así lo demuestra en la Sentencia de 29 de julio de 1983¹⁵⁸⁷. Aunque evidentemente, en

de 17 de noviembre de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, Regla Primera, que no ha sido modificada por la posterior Circular 2/1993, de 26 de marzo, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, publicada en Crónica Tributaria, núm. 66/1993. Acerca de la primera Circular citada puede verse los comentarios a la misma de BANACLOCHE PEREZ, J.: "La estimación indiciaria". Rv. Impuestos, núm. 5, 1.987. págs. 653 y ss.

¹⁵⁸⁵ En el mismo sentido ver los comentarios al artículo 38.8 del R.G.I.T. de RUIZ GARCIA, J. R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., págs. 112 y 113.

¹⁵⁸⁶ ECHENIQUE GORDILLO, R.: "El secreto bancario y la Administración tributaria: sus consecuencias jurídicas", op. cit., pág. 1230.

¹⁵⁸⁷ Al considerar que "no significa que exista una presunción generalizada de que todo contribuyente sea inexacto en sus declaraciones, sino precisamente hacer uso de los medios que la Administración tiene para comprobarlo dentro de los procedimientos de gestión tributaria, y sin que la iniciación de una actuación inspectora, con la práctica de la pertinente investigación, tenga que ser como consecuencia de una ocultación".

estos casos se podrá utilizar este medio, pero no sólo en estos casos.

En otros se ha mantenido que la investigación cerca de las entidades bancarias y crediticias tiene el carácter de medio de comprobación previo únicamente con respecto a la estimación indirecta de bases imponibles, de los artículos 50 y 51 L.G.T. Lo cierto es que el deber de colaboración de las entidades bancarias encuentra su lógica explicación en el marco de la determinación directa de bases. La Administración debe averiguar por todos los medios a su alcance, y entre ellos los deberes de obtención de información, la verdad material de la situación tributaria del sujeto investigado, sólo cuando se hayan agotado las vías disponibles en el régimen de estimación directa, procederá aplicar el régimen indirecto de estimación de bases¹⁵⁸⁸.

Finalmente, la doctrina también ha apuntado que el criterio de subsidiariedad opera en relación con la tercera forma de obtención de información, la obtención directa.

En este sentido, considera PALAO, para que la Administración pueda proceder a obtener directamente la información que considera necesaria para averiguar la verdad tributaria, será necesario que previamente el tercero se haya negado injustificadamente a proporcionarla, bien porque haya

¹⁵⁸⁸ En este sentido RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 111; SAINZ DE BUJANDA, F.: "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", Hacienda y Derecho. Vol. IV. Madrid, 1973, págs. 193 y ss.; PALAO TABOADA, C.: "Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles". H.P.E., nº 79, págs. 13 y ss.; GENOVA GALVAN, A.: "La estimación indirecta". Tecnos, 1985; CERVERA TORREJON, F.: "La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes", op. cit., págs. 255-256; PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", op. cit., pág. 143.

desatendido los sucesivos requerimientos que se le hayan notificado, bien por manifestar resistencia, excusa o cualquier conducta obstruccionista, o bien porque haya cumplido insatisfactoriamente con su deber¹⁵⁸⁹.

Desde el punto de vista objetivo, deberá tenerse en cuenta a la hora de aplicar la discrecionalidad administrativa en la elección del medio de obtención de información, es decir, a la hora de decidir si se obtiene la información vía captación o directamente, cual de los medios resulta menos oneroso para el obligado tributario¹⁵⁹⁰, y cual resulta menos limitativo de los derechos que puedan verse afectados¹⁵⁹¹.

5.2.- El principio de proporcionalidad.

Este principio debe presidir toda la actuación administrativa de obtención de información, como ha señalado acertadamente la doctrina¹⁵⁹² subrayando la necesidad de congruencia entre el deber de colaboración y la finalidad objetiva de su imposición.

¹⁵⁸⁹ En este sentido PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", op. cit., pág. 141.

¹⁵⁹⁰ En este sentido Resolución del TEAR de Aragón de 28-IX-1989.

¹⁵⁹¹ Como afirma LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información...", op. cit., pág. 187.; "Este segundo aspecto, que puede considerarse próximo al ámbito protegido por el principio de proporcionalidad en la actuación administrativa, no es sino una segunda línea de protección ante el exceso en dicha actuación: por efecto del principio de proporcionalidad el contenido de los deberes de información ha de ser congruente con los motivos que lo justifique, y en segundo lugar, por el aspecto objetivo del principio de subsidiariedad, si existiesen distintos deberes admisibles se elegirá entre ellos el que menos perturbador resulte de los derechos del obligado a su cumplimiento."

¹⁵⁹² Entre otros, PALAO TABOADA, C.,: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 133 ; RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 113 y ss. y del mismo autor: "El deber de colaboración de las entidades bancarias y crediticias en el ordenamiento español", op. cit., págs. 100 y ss.

El principio es aplicable tanto a la modalidad de obtención de información a través de un requerimiento, como a la modalidad de obtención directa, puesto que al igual que dijimos para el principio de subsidiariedad, se trata de principios que deben orientar la potestad discrecional de actuación de la Administración para evitar que se produzca una desviación de poder¹⁵⁹³.

Pero también puede orientar al legislador a la hora de reglar las concretas obligaciones de suministro, éstas sólo serán legítimas cuando su imposición sea realmente necesaria para una imposición justa y, en consecuencia, el provecho que de su cumplimiento obtiene la Administración compense claramente la carga que se les impone a los obligados¹⁵⁹⁴.

Este principio ha sido elaborado por la doctrina alemana¹⁵⁹⁵ y traducido por RUIZ GARCIA como "interdicción de la excesividad" entendida como la "prohibición de que la Ley o la Administración en el ámbito de su discrecionalidad ordene algo que pueda considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado"¹⁵⁹⁶, y tiene su fundamento jurídico en la idea del Estado de Derecho, en la esencia de los derechos fundamentales que sólo pueden ser limitados en la medida indispensable para proteger intereses públicos y en la propia idea de justicia.

¹⁵⁹³ Ver FALCON TELLA, R.: "El levantamiento del secreto bancario frente a la Administración tributaria", op. cit., pág. 4. Sobre la discrecionalidad en la gestión tributaria, ver CAYON GALIARDO, A.: "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria". Civitas, REDF, n° 36, págs. 563 y ss.

¹⁵⁹⁴ PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 133.

¹⁵⁹⁵ Puede verse los autores citados por RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario...", op. cit., en las págs. 114 a 117 en notas.

¹⁵⁹⁶ TIPKE, K. "Steuerrecht", op. cit., pág. 40, citado por RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario...", op. cit., pág. 114.

Para RUIZ GARCIA¹⁵⁹⁷, en el concepto de "interdicción de la excesividad" subyacen dos principios¹⁵⁹⁸. El principio de necesidad, que exige que, existiendo varios medios posibles adecuados para alcanzar el fin perseguido, sea utilizado aquel que conlleve las menores consecuencias desfavorables para el particular, que encaja perfectamente en la esencia del principio de subsidiariedad expuesto en el apartado anterior, en concreto en lo que hemos denominado aspecto objetivo de este principio¹⁵⁹⁹.

Y, el principio de proporcionalidad relativo a la existencia de una adecuación entre la utilización de un determinado medio y el fin que con aquél pretende alcanzarse¹⁶⁰⁰, de ahí que también se denomine "*principio de proporcionalidad de medios a fines*"¹⁶⁰¹.

El principio de proporcionalidad requiere una relación o proporción entre el deber de colaboración impuesto al tercero y el fin que con ello se persigue, excluyendo todo comportamiento arbitrario de la Administración sin un fundamento objetivo para la gestión o liquidación del tributo o atendiendo a criterios extrajurídicos.

El principio de proporcionalidad podemos decir que está reconocido constitucionalmente, porque tiene su fundamento en la protección de los derechos fundamentales y de la libertad de

¹⁵⁹⁷ "Secreto bancario...", op. cit., pág. 115.

¹⁵⁹⁸ La distinción fue elaborada por la doctrina alemana, en concreto por LERCHE, aunque no siempre aparece claramente formulada esta distinción.

¹⁵⁹⁹ Para LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág., el principio de necesidad es más fácilmente encuadrable dentro del principio de subsidiariedad y constituye su "ámbito objetivo".

¹⁶⁰⁰ RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario...", op. cit., pág. 115.

¹⁶⁰¹ Ver SANCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios". Civitas, REDF, nº 87. 1.995; pág. 451.

actuación del individuo, garantías inherentes a todo Estado de Derecho. Y porque subyace en el texto del artículo 103.1 C.E.¹⁶⁰²: "*La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa...con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho*". Creemos que se fundamenta también en otro precepto constitucional, el 9.3 C.E. *in fine*: "*La Constitución garantiza...la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*"¹⁶⁰³ que responde a la idea de que ante conceptos jurídicos indeterminados, acerca de los cuales el legislador ha dejado un margen de discrecionalidad a la Administración en la elección de los medios necesarios para alcanzar el fin o los resultados propuestos, habrán de seleccionarse aquéllos atendiendo a la adecuación técnica, espacial, temporal y a la idoneidad respecto de la naturaleza de la información que debe obtenerse, alcanzando un resultado justo y legítimo¹⁶⁰⁴. Aún puede basarse en otro precepto constitucional, el artículo 106.1, al consagrar el principio de adecuación de las actuaciones a los fines que las justifican "principio unido al control de la potestad reglamentaria y legalidad de las actuaciones como claro reflejo del principio de seguridad jurídica y que además se completaría

¹⁶⁰² En el mismo sentido, ver los comentarios a este artículo efectuados por RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario...", op. cit., págs. 121 a 123. La doctrina ha apuntado que el mandato contenido en el art. 103.1 CE, la objetividad, puede quedar en entredicho por la posible actuación interesada de la Agencia Tributaria, fruto de su sistema de financiación basado, en parte, en un porcentaje de participación en los ingresos recaudados, que se fijará automáticamente, en función de su volumen. En este sentido ver, FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Notas sobre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria", Civitas, REDF, núm. 71, 1991, pág. 403; SANCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios...", op. cit., pág. 450.

¹⁶⁰³ Ver GARCIA DE ENTERRIA, E.: "La interdicción de la arbitrariedad". Rv. A.P., nº 30; CAYON GALIARDO, A.: "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", op. cit., págs. 563 y ss.

¹⁶⁰⁴ En este sentido ver CAYON GALIARDO, A.: "La interdicción de la discrecionalidad...", op. cit., págs. 586, 587 y 591.

con el principio de "proporcionalidad de medios a fines" que sería igualmente aplicable a toda actuación administrativa"¹⁶⁰⁵.

Este principio, que tiene su virtualidad práctica en la regulación excesivamente reglamentista y genérica del procedimiento de gestión, ha ido penetrando lentamente en la elaboración doctrinal y jurisprudencial de nuestro país¹⁶⁰⁶.

Como ha señalado la doctrina, la sujeción de la actuación administrativa al fin que la justifica puede suponer importantes limitaciones en el ámbito de las actuaciones llevadas a cabo por la Agencia Tributaria, debiendo evitarse todo tipo de actuaciones que se pudieran considerar desmesuradas, a pesar de ser realizadas en virtud de facultades discrecionales perfectamente regladas y que podrían conducir a un menoscabo de los derechos y garantías de los obligados tributarios¹⁶⁰⁷.

Como ha señalado LOZANO SERRANO¹⁶⁰⁸, para salvaguardar el principio de proporcionalidad, se deberían utilizar principalmente dos técnicas: "el contraste medio - fin, que ha de guardar congruencia y razonabilidad, y el equilibrio entre los intereses afectados que impide sacrificar en exceso uno de ellos en privilegio de los otros"¹⁶⁰⁹.

¹⁶⁰⁵ La cita es de SANCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios...", op. cit., pág. 451.

¹⁶⁰⁶ En este sentido LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 181.

¹⁶⁰⁷ SANCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios...", op. cit., pág. 451.

¹⁶⁰⁸ LOZANO SERRANO, C.: "La actividad inspectora y los principios constitucionales". Rv. Impuestos, nº 9, 1990, pág. 17.

¹⁶⁰⁹ Acerca de la necesidad de cohonestar el interés fiscal y el interés privado de los ciudadanos a que se les reconozcan y garanticen sus derechos individuales. Ver entre otros: LOZANO SERRANO, C.: "Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario". Civitas, Madrid, 1.990, págs. 82 y ss.; AGUALLO AVILES, A.: "Interés fiscal y estatuto del contribuyente", Civitas, REDF, núm. 80, 1993, págs. 571 y ss.

En el ámbito concreto de las actuaciones inspectoras se deberían evitar, por ejemplo, los excesos en las actuaciones de obtención de información que podrían ocasionar unos costes económicos importantes para los obligados tributarios con particular incidencia en la aplicación del principio de capacidad económica. Los medios a utilizar para obtener la información habrán de ser tan sólo los proporcionados o estrictamente imprescindibles para alcanzar el fin perseguido¹⁶¹⁰.

La doctrina considera que el principio de proporcionalidad, en el ámbito de la gestión de los tributos, y más concretamente, en la aplicación de los deberes de colaboración aportando información por parte de terceros, subyace "en algunas justificaciones aducidas para el levantamiento del secreto bancario", al entenderse "como un medio necesario para la adecuada aplicación de la pretensión tributaria"¹⁶¹¹. En este sentido se ha señalado que los deberes de información sólo son legítimos, cuando sean realmente necesarios para la imposición justa, de forma que "en ningún caso se justificaría su establecimiento por razones de mera comodidad administrativa o menos aún por un simple prurito de omniscencia fiscal sin relación directa y efectiva con la aplicación de las leyes en vigor. La debida observancia de estos límites es, desde luego, controlable por los tribunales"¹⁶¹².

En este sentido, es criticable, en base a este principio, la modalidad de obtención directa de información, porque nos parece desproporcionado que la Administración pueda someter a un tercero al procedimiento inspector con la finalidad única de

¹⁶¹⁰ En este sentido SANCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios...", op. cit., pág. 451.

¹⁶¹¹ RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario...", op. cit., pág. 118.

¹⁶¹² PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 133.

obtener pruebas que le puedan servir en otro procedimiento inquisitivo en curso.

Nos parece poco respetuoso con el principio de proporcionalidad, puesto que la investigación inquisitiva supone una grave intromisión en la esfera personal de los sometidos, la misma, que es justificable en relación al deudor de un tributo, pero no en relación con terceros obligados a colaborar en la instrucción de un procedimiento mediante la aportación de pruebas¹⁶¹³.

El principio de proporcionalidad como límite al deber de información se ha puesto de manifiesto también en la doctrina jurisprudencial¹⁶¹⁴. Así en la Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 30 de mayo de 1983, en el considerando 4.º se afirma que deberá encontrarse "una adecuada proporcionalidad entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el campo fiscal pueden producirse". En el mismo sentido puede citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 1983.

El principio analizado está presente, también, en la S.T.C. 110/84, de 26 de noviembre, donde se especifica que la posibilidad de investigar las cuentas corrientes "no supone negar la posibilidad de que en casos que hay que prever excepcionales se produzca por parte de algún funcionario una actuación arbitraria, a juicio del contribuyente, en la medida en que no parezca justificada por la finalidad de la Inspección. Pero, en tales casos, si llegasen a producirse, el contribuyente

¹⁶¹³ PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información...", op. cit., pág. 142.

¹⁶¹⁴ Si bien se empezó a considerar como un límite a la potestad sancionadora de la Administración, posteriormente, en la década de los ochenta, se ha entendido aplicable también como límite operativo a las actuaciones administrativas de obtención de información.

no está indefenso. Para su defensa existen los medios establecidos por las Leyes”¹⁶¹⁵.

En la Resolución del TEAC de 23-IX-1987 se establece la vigencia del principio en relación a la trascendencia tributaria de los datos solicitados, en relación a los resultados que pueden producir, y el carácter instrumental de aquéllos, afirmándose que entre la proporcionalidad y el carácter instrumental de los datos solicitados y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse, “exigen que se dé, entre ambas, un nexo que no tiene por qué conducir exclusivamente a algún hecho imponible...sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la determinación de bases total o parcialmente ocultas por el contribuyente”.

Aunque en los pronunciamientos jurisprudenciales citados el principio de proporcionalidad ha tenido, a juicio de algún autor una tímida y, a veces, excesivamente restrictiva consideración¹⁶¹⁶. Podemos decir, que en pronunciamientos posteriores a los analizados por este autor, el Tribunal Constitucional ha enjuiciado de forma clara y, a nuestro modo de ver, nada restrictiva, diferentes casos teniendo en cuenta el citado principio, como se demuestra en las Sentencias que a continuación relacionamos.

En efecto, ya en la Sentencia del T.C. 209/1988, de 10 de noviembre, va a exigir expresamente "una razonable relación de

¹⁶¹⁵ El recurrente había alegado la violación del principio de proporcionalidad, por parte de la Administración, alegando que no existían motivos suficientes para limitar el derecho a la intimidad. En cambio, para el Abogado del Estado se estaba respetando el citado principio, ya que lo que se solicitaba eran justificantes esenciales, entre ellos el libro obligatorio de ingresos y gastos profesionales.

¹⁶¹⁶ Como apunta LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria...", op. cit., pág. 183.

proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida" (F. J. 6º), que es perfectamente aplicable a los deberes de colaboración y de información.

Inciendo en la aplicación del mismo principio de nuevo en la S.T.C. 45/1989, de 20 de febrero, (F. J. 6º) al enjuiciar si una norma viola el principio de igualdad, y es discriminatoria. En este caso, señala también claramente que es necesario comprobar que exista una proporcionalidad entre el fin perseguido por la misma y la discriminación por ella arbitrada, de tal forma que han de examinarse "las razones que abonan" el caso concreto, "pues si tales razones no existieran o no fueran admisibles por resultar incongruentes con la finalidad perseguida, el trato diferente sería arbitrario, y, por tanto, contrario a las exigencias derivadas del artículo 14 C.E."¹⁶¹⁷.

De nuevo se ha aplicado en la S.T.C. 776/1990, de 26 de abril (F. J. 9º).

Del análisis efectuado de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, podemos concluir diciendo que el principio de proporcionalidad encuentra efectividad práctica en nuestro sistema tributario, no con carácter restrictivo, sino en todos aquellos casos en que la naturaleza de la materia enjuiciada lo requieran. Cosa distinta es la aplicación que del mismo haga la Administración tributaria.

¹⁶¹⁷ En este sentido puede verse los comentarios acerca del principio de proporcionalidad y su relación con el principio de igualdad de: LOZANO SERRANO, C.: "Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario", op. cit., págs. 30 y 31.

6.- LÍMITES QUE DERIVAN DE LA RECEPCIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.

No podíamos finalizar el estudio de los límites al deber de información sin referirnos a los límites que puedan derivar de las normas comunitarias.

Ya hemos señalado al referirnos a las modalidades de obtención de información tributaria que a partir de la incorporación de nuestro país a la CEE se abre una cuarta vía de obtención de información, la que deriva del intercambio de información fiscal entre Estados miembros de la Comunidad Europea.

Además, apuntábamos la existencia de una serie de factores que originaban la necesidad de una más estrecha colaboración entre las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros intercambiando información tributaria y la suscripción por parte de España de Convenios bilaterales y multilaterales, y el cumplimiento de las Directivas CEE, que han constituido la base para que en nuestro Derecho Tributario se haya producido el desarrollo normativo que éstas exigen y podamos hablar de unos límites al deber de colaboración que derivan de la normativa internacional, y concretamente, dentro de ésta, de la comunitaria, y que deben tenerse en cuenta para completar el estudio que estamos realizando.

En este sentido se aprobó el Real Decreto 1.326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la CEE sobre intercambio de información¹⁶¹⁸ dedicando el artículo 8 a las limitaciones en la

¹⁶¹⁸ La Directiva 77/799/CEE que regula la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y la Directiva 79/1070/CEE, que la extiende al IVA, fueron

utilización de la información, que hemos estudiado como uno de los límites constitucionales.

El artículo 9.1, párrafo segundo, del R.D. citado es el que nos interesa destacar en este momento por cuanto supone una excepción al intercambio de información, al permitir que el Ministro de Economía y Hacienda español se niegue a facilitar la información que solicita un Estado miembro *“cuando facilitarla condujese a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial o fuese contrario al orden público”*.

De este precepto sobresale la amplitud de los límites que aquí se efectúa en comparación con los establecidos en nuestra legislación tributaria nacional, ello nos lleva a afirmar que el secreto comercial e industrial, que no actúan como límites a la potestad de obtención de información con trascendencia tributaria de terceros en nuestro Derecho interno, en cambio constituyen auténticos límites al intercambio de información internacional, creemos que obedece a razones de interés económico, justificadas por el interés del Estado intervencionista en salvaguardar el *know how*, los conocimientos técnicos, comerciales e industriales de un país como medida proteccionista de su productividad, frente a la competencia de la industria y comercio de otros países.

El orden público como límite a la obligación de intercambio de información, constituye un concepto difícil de definir y su virtualidad es escasa, aunque parece que podría

desarrolladas en España en virtud de la autorización de la Disposición Adicional vigésimo octava de la Ley 21/1986, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1987, en cumplimiento de la cual se dictó posteriormente el Real Decreto 1.326/1987, de 11 de septiembre.

incluirse en él el principio de soberanía fiscal, de seguridad del Estado o de intereses económicos esenciales¹⁶¹⁹.

Estableciendo en el artículo 9.2 el principio de reciprocidad de hecho y de derecho, como límites en el intercambio de información tributaria relativa a terceros en virtud de los deberes de información de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria y 12, 37 y 38 del R.G.I.T.

El principio de reciprocidad jurídica está formulado de forma que opera como una especie de techo que limita el intercambio a las posibilidades que ofrece el Estado con menor capacidad para obtener información, en cada relación bilateral¹⁶²⁰.

Mientras que el principio de reciprocidad de hecho supone que todos los países tienen en cuenta el volumen y la calidad de la información que reciben, sobre todo en la información de carácter automático a la hora de corresponder en el suministro de información. También se tiene en cuenta el esfuerzo que supone atender los requerimientos concretos formulados¹⁶²¹.

Las previsiones del artículo 9 ya estaban contenidas en el artículo 26.2 del Modelo de Convenio para evitar la Doble imposición de la O.C.D.E, de 1977, en los mismos términos¹⁶²².

¹⁶¹⁹ En este sentido GOMEZ-POMAR RODRIGUEZ, J.: "Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales". Op. cit., pág. 66.

¹⁶²⁰ Ver GOMEZ-POMAR, J.: "Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales". Op. cit., pág. 65.

¹⁶²¹ GOMEZ-POMAR, J.: "Presente y futuro...", op. cit., pág. 65.

¹⁶²² En este sentido puede verse los comentarios a este artículo de GOMEZ-POMAR, J.: "Presente y futuro...", op. cit., págs. 62 y ss.

En términos muy similares, el Reglamento 218/92/CEE, contempla las limitaciones que condicionan el intercambio de información, estableciendo en su artículo 7, en primer lugar, el principio de proporcionalidad en relación al número y la naturaleza de las peticiones de información realizadas dentro del plazo específico por la autoridad requirente, de forma que no supongan una carga desproporcionada para la autoridad requerida.

En segundo lugar, el principio de subsidiariedad que ha de regir en el sentido de que cuando se realiza una petición de asistencia, la autoridad requirente haya agotado las propias fuentes habituales de información.

Y, finalmente, el Reglamento 218/92/CEE, también considera como límite aplicable al intercambio de información internacional al principio de reciprocidad.

VIII.- EL EMPLEO DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA. GARANTÍAS PARA EL ADMINISTRADO EN LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN.

1.- Introducción.

La nueva redacción que la Ley 25/1995, ha efectuado en el ámbito de los deberes de información de terceros, ha supuesto vaciar de contenido el antiguo apartado 6 del artículo 111 L.G.T., incorporando su texto, en esencia, a los dos primeros apartados del nuevo artículo 113 L.G.T.

Debemos matizar que no se ha efectuado simplemente un cambio de ubicación de los párrafos afectados, sino que se ha aprovechado la ocasión para introducir algunas novedades, de

las que nos vamos a ocupar más adelante en este mismo apartado.

El artículo 113, reformado, aparece como el reverso de los artículos 111 y 112 L.G.T.¹⁶²³. En efecto, en estos dos artículos existe una preocupación por obtener el máximo de información con trascendencia tributaria, mientras que el artículo 113 aparece centrado en regular y limitar el uso que haga la Administración de la información obtenida, para garantía de la persona que ha sido obligada a proporcionársela.

Si en las páginas precedentes nos hemos ocupado de los límites al deber de proporcionar información estudiando entre ellos los denominados secretos que amparan a determinados sujetos y a determinados datos, informes o antecedentes, en este apartado nos vamos a dedicar a estudiar el proceso inverso, se trata del secreto de la información ya obtenida, límite que opera desde un punto de vista objetivo y también subjetivo. Desde el primer punto de vista se predica el secreto o el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes, y desde el segundo el deber de sigilo que incumbe al personal de la Administración tributaria.

El nuevo artículo 113 L.G.T., junto a su contenido tradicional referido a la publicidad de las bases y cuotas tributarias¹⁶²⁴ y a la publicidad de las personas sancionadas por infracciones graves y de las sentencias firmes por delitos contra

¹⁶²³ En este 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., pág. 282 y GARCÍA LUIS, T. en la obra colectiva : "La reforma de la Ley General Tributaria", ed. Lex Nova, op. cit., pág. 443.

¹⁶²⁴ Que deriva del artículo 48 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, texto cuya aplicación quedó en suspenso como consecuencia del art. 1 del Real Decreto - ley 5/1981, de 13 de marzo.

la Hacienda Pública¹⁶²⁵, ha incorporado la reserva y las limitaciones en la utilización de la información y el deber de sigilo, constituyendo este deber de la Administración tributaria de guardar secreto el enlace que dota de sistemática a la publicidad de las infracciones¹⁶²⁶.

De tal forma que en este precepto quedan esbozadas en líneas generales las garantías *a posteriori* que ofrece el ordenamiento jurídico como contrapartida del deber de facilitar la información, para la defensa de los derechos de los obligados tributarios.

Garantías que se asientan sobre tres pilares básicos¹⁶²⁷: por un lado, el carácter reservado de la información facilitada y las limitaciones a su utilización; por otro, el deber de sigilo de las personas que puedan tener acceso a la misma, por su relación laboral con la Administración; y por último, el control que pueda efectuar el propio interesado sobre la información que de él posee la Administración¹⁶²⁸.

¹⁶²⁵ Introducido por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT.

¹⁶²⁶ Como señala BANACLOCHE, J.: "La Ley General Tributaria reformada", op. cit., pág. 75.

¹⁶²⁷ Se trata del estudio de los tres ejes fundamentales sobre los que debe girar las garantías de la información obtenida, como una línea de defensa de los derechos de los obligados tributarios, como manifiesta LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 188.

¹⁶²⁸ Constituye una tendencia actual la reivindicación de un derecho al control de la propia información, en este sentido ver AGULLO AGÜERO, A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de la información. (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)". Op. cit., pág. 47.

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

La regla general plasmada en el reformado artículo 113, apartado primero, es el carácter reservado de la información y su uso restringido y limitado a una determinada finalidad, la aplicación de los tributos cuya gestión tenga encomendada la Administración tributaria, sin que pueda ser cedida o comunicada a terceros, con algunas excepciones a las que nos referiremos posteriormente.

La primera novedad introducida es la declaración del "carácter reservado" o el reconocimiento del deber de la Administración de guardar secreto acerca de lo que constituye el ámbito objetivo de la información obtenida. En este sentido, creemos que podemos hablar del secreto desde un punto de vista objetivo, por cuanto el mismo recae sobre los datos, informes o antecedentes obtenidos en base al deber de información.

Ahora bien, entendemos que la nueva redacción del apartado primero del artículo 113, permite extender este secreto no sólo a los datos, informes o antecedentes obtenidos como consecuencia del deber de información de terceros regulado en el artículo 111 L.G.T., al que quedaba circunscrito con la redacción del derogado artículo 111.6 L.G.T.¹⁶²⁹, si no también a los obtenidos en virtud del artículo 112 L.G.T., y a los proporcionados por el propio sujeto pasivo en base al artículo 35 L.G.T.¹⁶³⁰, es decir, se ha ampliado el secreto abarcando

¹⁶²⁹ Cuando decía textualmente : "*los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en este artículo*", refiriéndose por lo tanto únicamente a los relativos al deber regulado en el art. 111 LGT.

¹⁶³⁰ La doctrina había puesto de manifiesto la necesidad de esta ampliación, entre otros RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 168, a raíz de la publicación de la Orden de 30 de julio de

tanto los denominados "datos referenciados", como los "datos propios"¹⁶³¹.

Es loable la ampliación que se ha operado, en virtud de la Ley 25/95, al referirse a la "Administración tributaria", comprensible tanto de la estatal, como de la autonómica y local, frente a la redacción del ex artículo 111.6 LGT más restrictiva, y relativa únicamente a "*los fines tributarios encomendados al Ministerio de Economía y Hacienda*". En este sentido la doctrina ya había puesto de manifiesto que esta dicción restringida de la utilización de los datos y antecedentes obtenidos chocaba con "la vocación de generalidad de la Ley General Tributaria y su aplicabilidad a todas las Administraciones públicas"¹⁶³².

El carácter reservado de la información facilitada a la Administración tributaria se convierte en una garantía¹⁶³³ a

1.982, sobre limitación de acceso a la información contenida en las bases de datos fiscales; que por una parte se limita a la información contenida en las Bases de Datos del Ministerio de Hacienda, archivos magnéticos del Centro de Proceso de Datos, Centros Regionales de Informática y Dependencias y Secciones de Informática de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda; por otra abarca la información derivada de declaraciones, actas, actuaciones de investigación, expedientes, denuncias y, en general, de cualquier clase de documentos, sea ésta personal, económica o estrictamente fiscal, tanto si afecta a personas físicas o jurídicas.

¹⁶³¹ Acerca de los mismos puede verse el apartado que dedicamos al estudio del objeto de los deberes de información.

¹⁶³² Como señala PERULLES MORENO, J.M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario", op. cit., pág. 53.

¹⁶³³ No podemos olvidar que, como nos dice PALAO TABOADA, C: "Temas para un debate sobre la regulación de los "procedimientos de gestión, recaudación e inspección" en la nueva Ley General Tributaria". Crónica Tributaria, nº 63, 1992, pág. 100: "la Ley General Tributaria como "estatuto del contribuyente" debe aspirar a tutelar de manera suficiente sus derechos...debe ser un texto "garantista"... la meta a que debe aspirar es un justo equilibrio entre esos derechos y el interés colectivo representado por la Hacienda Pública". Constituye, pues, un supuesto de esta garantía el carácter reservado de la información.

posteriori para el administrado, para el sujeto obligado a facilitarla, que por un lado, ha sido considerada por la doctrina como un elemento que contrarreste el exorbitante crecimiento de los deberes de información¹⁶³⁴, y por otro supone el respeto del derecho a la intimidad constitucionalmente protegido¹⁶³⁵.

La reserva de la información obtenida se consigue circunscribiendo su utilización a la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración tributaria¹⁶³⁶, por un lado, entendemos que se refiere al concepto amplio de gestión, de donde se desprende que será legítima su utilización tanto en el procedimiento de gestión propiamente dicho, o procedimiento de liquidación, como en los procedimientos de inspección y recaudación. Por otro, que se trata de una "manifestación de la buena fe y de la confianza de los ciudadanos en el correcto funcionamiento de los poderes públicos, que se vería notoriamente lesionado si la Administración pudiera utilizar tales datos para fines distintos" de los que motivaron su obtención del sujeto obligado a proporcionarlos¹⁶³⁷.

Con carácter general, el secreto fiscal de los datos, informes o antecedentes significa la interdicción que recae sobre

¹⁶³⁴ En este sentido AGULLO AGÜERO, A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de la información...", op. cit., pág. 48, señala que las dimensiones de los deberes de información tributaria "hace ya tiempo que dejaron de ser normales para entrar en el terreno de lo gigantesco y sorprendente", que si no van acompañados de un aumento de la regulación de las garantías del contribuyente se corre el peligro de "transformar la participación del contribuyente en mera utilización".

¹⁶³⁵ Entre otros, PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria". Op. cit., pág. 142.

¹⁶³⁶ Ver ALONSO GONZALEZ, L.M.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 283

¹⁶³⁷ La cita es de WEBER, M.: "Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis", pág. 158, obtenida de RUIZ GARCIA, J.R. : "Secreto bancario y Hacienda pública", op. cit., pág. 175.

la Administración tributaria de cederlos o comunicarlos a terceros.

2.1.- Excepciones.

En el nuevo artículo 113 LGT se establecen una serie de excepciones, que vienen a ampliar las existentes en el derogado art. 111.6 LGT y que por razones de “salvaguardar el interés público general”¹⁶³⁸ posibilitan la cesión a terceros de la información en poder de la Administración tributaria.

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

En efecto, en el derogado artículo 111.6 LGT únicamente se podía utilizar la información obtenida fuera del ámbito de competencias tributarias encomendadas al Ministerio de Economía y Hacienda, para denunciar hechos que pudieran ser constitutivos de cualquier delito público, y en concreto de los delitos monetarios, de contrabando y contra la Hacienda Pública.

Esta excepción ha sido recogida en el apartado a) del artículo 113.1 reformado, con la siguiente dicción “*La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o por el Ministerio Público*”. Lo que significa que la protección del secreto fiscal debe ceder ante las

¹⁶³⁸ Como señalan PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: “La Reforma de la Ley General Tributaria”, op. cit., pág. 142.

superiores exigencias de la averiguación de la verdad material propias de la justicia penal¹⁶³⁹.

Debiendo proceder la Administración Tributaria, en base al segundo apartado del art. 113.2 L.G.T., cuando aprecie la posible existencia de un delito público, a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal los hechos que puedan ser constitutivos de delito, sin perjuicio de que pueda actuar directamente interponiendo querrela a través del Servicio Jurídico competente¹⁶⁴⁰.

Pero además de contemplar este supuesto ya existente en la regulación anterior a la Ley 25/95, en virtud de ésta, se amplía la cesión de la información tributaria a otros supuestos, como la colaboración entre Administraciones Públicas, de tal forma que podemos distinguir dos ámbitos o niveles de cesión de la información: el primero de ámbito nacional, en el que se establece la posibilidad de comunicación de la información tanto entre las distintas Administraciones tributarias nacionales (Estatal, Autonómicas y Locales y con la Tesorería General de la Seguridad Social) como entre éstas y otros poderes del Estado (órganos jurisdiccionales y Comisiones parlamentarias de investigación). El segundo nivel tendrá un ámbito internacional de intercambio de información tributaria.

De forma que, con este artículo, se puede hablar, por primera vez en la historia de la Ley General Tributaria, de la regulación mínima y básica, de un entramado o red de intercambio de información a todos los niveles de gobierno, que indudablemente es posible gracias a los avances en el campo de la informática y las telecomunicaciones, de cuya necesidad ya se

¹⁶³⁹ Ver RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 174.

¹⁶⁴⁰ En este sentido, ALONSO GONZALEZ, L.M.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 283.

había hecho eco la doctrina¹⁶⁴¹. Veamos cómo se establecen estas posibilidades de intercambio de información o excepciones al secreto fiscal.

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

En el marco del intercambio de información de ámbito nacional, la letra b) del art. 113.1 L.G.T. se refiere a la colaboración entre Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales cuya competencia tengan atribuida. De tal forma que encuentra cabida en la norma codificadora el intercambio de información entre la Administración tributaria estatal y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, que el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y el artículo 19 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, ya habían establecido¹⁶⁴².

¹⁶⁴¹ Entre otros, ver FERNANDEZ AMOR, J.A.: "La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación administrativa y la elaboración estadística en la CEE. Su aportación al proceso de unión europea", op. cit., págs. 52 y ss. AGULLO AGÜERO, A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de la información...", op. cit., págs. 47 y ss.

¹⁶⁴² RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 176. Se planteaba en relación a este artículo 19, y en concreto a su apartado 1.a), de la Ley de Cesión, en vista de la especial protección de que gozan los datos bancarios, y a tenor del derogado artículo 111.6 L.G.T., que los datos bancarios obtenidos por la Administración tanto Estatal como autonómica, escaparían del posible intercambio entre ambas. Creemos que a tenor de la redacción actual del artículo 113.1 L.G.T. y normas concordantes, el intercambio de información se refiere a todo tipo de datos tanto si son o no bancarios, lo esencial es que hayan sido obtenidos por la Administración tributaria, tanto Estatal como Autonómica en el desempeño de sus funciones, y por lo tanto cabe considerar como objeto de intercambio los datos bancarios

Asimismo encuentran ahora cobijo en la norma codificadora, respecto al intercambio de información en el ámbito local, las previsiones normativas para hacerla efectiva que ya estaban contenidas en las siguientes disposiciones: El artículo octavo de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local. El artículo octavo citado fue desarrollado por la Circular 4/1990, de 12 de noviembre, de la Dirección General de Recaudación por la que se establecía el procedimiento para la colaboración de la Administración Tributaria del Estado con las de las Entidades Locales en materia de recaudación ejecutiva. La Orden de 30 de noviembre de 1989, creadora de la Comisión de Coordinación Informática del Catastro, para el intercambio de información relativa a bienes inmuebles entre la Administración Local, Autonómica y Estatal.

El Real Decreto 1.390/1.990, de 2 de noviembre, contempla el desarrollo del conjunto de cuestiones relacionadas con la colaboración de las Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria e inspección catastral del Impuesto de Bienes Inmuebles, determinando la información que mutuamente deben suministrarse el Centro de Gestión Catastral y Cooperación tributaria y la Administración Local y Autonómica, con la finalidad de facilitar a las Corporaciones Locales la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, posibilitar una mejor y más eficaz gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas aportando a éstas los datos físicos y jurídicos de los bienes inmuebles y lograr un mantenimiento adecuado del Catastro por el Centro de Gestión Catastral.

obtenidos a tenor del artículo 111.3 así como los del 111.1, los del 111.1.b) y c), todos de la Ley General Tributaria.

Además, el Real Decreto, desarrolla la colaboración en la Gestión Catastral con las Entidades Locales, limitándose la suscripción de Convenios a aquellas entidades que hayan asumido la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, estableciéndose un régimen jurídico específico de los mismos.

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

También en el marco del intercambio de información nacional se incluye la colaboración con la Tesorería de la Seguridad Social. La finalidad del intercambio de información previsto en la letra c) del art. 113.1 LGT con la Tesorería General de la Seguridad Social se circunscribe al correcto desarrollo de los fines recaudatorios encomendados a la misma, es decir, se trata del intercambio de información entre la Administración Tributaria y la Seguridad Social para asegurar el cobro de los tributos, cotizaciones sociales y demás contribuciones públicas que gestionan.

2.1.4.- La colaboración con las Comisiones Parlamentarias.

Una nueva excepción que se introduce en la norma codificadora en lo que hemos denominado intercambio de información de ámbito nacional es la que contiene el artículo 113.1.e) de la Ley General Tributaria, al disponer que la cesión tenga por objeto: *“La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido”*.

Este marco al que se refiere la norma transcrita, es el que deriva en virtud del Real Decreto - Ley 5/1994, de 29 de abril, por el que se regula la obligación de comunicación de determinados datos a requerimiento de las Comisiones Parlamentarias de investigación. Norma que nace motivada por el clima de alarma social propiciado por el descubrimiento de numerosos casos de corrupción de la clase política y funcional, acaecidos recientemente en nuestro país¹⁶⁴³.

La alusión del enunciado de la norma a “determinados datos” se concreta en la obtención por parte de las Comisiones Parlamentarias de aquellos datos o documentos que obren en poder de la Administración Tributaria para el cumplimiento de los fines que ésta tenga atribuidos, es decir, tanto para la gestión, inspección o recaudación de los tributos, siendo irrelevante si los ha obtenido directamente del propio sujeto pasivo como si han sido obtenidos en base al deber de información de terceros.

Ahora bien, los datos que puede requerir la Comisión Parlamentaria deben referirse a personas que desempeñen o hubieran desempeñado, por elección o nombramiento, cargos públicos en todas las Administraciones Públicas, y siempre que sean investigados en relación con la función pública que lleven a cabo o que hayan desempeñado.

La obligación de comunicar los datos no sólo incumbe a la Administración Tributaria, sino que se extiende en el artículo primero del Real Decreto - Ley a otras categorías subjetivas como son las entidades de crédito, aseguradoras, sociedades o agencias de valores, sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, establecimientos financieros de crédito y, en general, cualesquiera entidades financieras.

¹⁶⁴³ Real Decreto - Ley dictado en cumplimiento de una proposición no de Ley aprobada por el Congreso de los Diputados el 26 de abril de 1.994.

La información deberán proporcionarla a requerimiento de las Comisiones Parlamentarias, por lo tanto en el requerimiento que éstas efectúen deberán concretarse y, pensamos que también motivarse, el alcance de los datos, informes, antecedentes o documentos, que se pretende obtener y la identificación de los sujetos afectados.

Tres son las condiciones que se establecen para que pueda procederse al requerimiento de tal información:

a) Que se refieran a personas que desempeñen o hayan desempeñado, por elección o nombramiento, su actividad como altos cargos o equivalentes en cualesquiera de las Administraciones Públicas o de los Entes que configuran el Sector Público, tanto central como periférico; estatal, autonómico o local; administrativo o empresarial, comercial, industrial, financiero o análogo.

b) Que el objeto de la investigación tenga relación con el desempeño de aquellos cargos.

c) Que las Comisiones Parlamentarias de Investigación entiendan que sin la información requerida no sea posible cumplir la función para la que fueron creadas.

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

Esta excepción al deber de secreto fiscal está referida a un doble ámbito: nacional y supranacional y viene determinada por el apartado d) del nuevo artículo 113.1 de la Ley General Tributaria, posibilitando la cesión de información cuando tenga



por objeto: *“La colaboración con cualesquiera otras Administraciones Públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea”*.

Se trata de una comunicación de información entre organismos públicos para controlar el correcto destino de las numerosas prestaciones o ayudas públicas tanto nacionales como de la CEE, como serían las becas, subvenciones a empresas o particulares, pensiones o subsidios por desempleo, incapacidad, jubilación, ayudas comunitarias procedentes de fondos europeos (por ejemplo del FEDER).

En este sentido, y en desarrollo de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, sobre tratamiento informatizado de los datos de carácter personal, la Orden Ministerial de 27 de julio de 1.994 ha venido a regular las posibilidades de cesión a otros centros públicos, por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de todos los ficheros automáticos de que dispone. La citada Orden recoge la información que contiene cada fichero y a qué organismos públicos se pueden entregar.

Como medida complementaria, quizá hubiera sido procedente establecer expresamente en este artículo 113.1 un sistema sancionador que garantizase la reserva de los datos obtenidos por la Administración tributaria, tanto si se van a utilizar para fines estrictamente tributarios, como una vez que fueran cedidos en el marco de la colaboración con el resto de los agentes públicos que señala este precepto¹⁶⁴⁴.

¹⁶⁴⁴ En este sentido ver PEÑA ALONSO, J. L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 143: refiriéndose que este régimen de sanciones podría ser "independientemente de que en las normas que proceda (de la Seguridad Social, de las Comisiones

3.- El secreto fiscal desde el punto de vista subjetivo. El deber de sigilo.

3.1.- Introducción.

Habíamos apuntado que el secreto fiscal de la información que posee la Administración Tributaria, podía ser contemplado desde dos puntos de vista, desde el punto de vista objetivo supone el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes en poder de aquélla como garantía *a posteriori* para el obligado a proporcionarlos, al que nos hemos referido en los apartados anteriores.

Ahora debemos centrarnos en el denominado por la doctrina, secreto fiscal¹⁶⁴⁵, secreto tributario¹⁶⁴⁶ o secreto impositivo¹⁶⁴⁷ desde el punto de vista subjetivo, es decir, en el estudio del deber de sigilo que incumbe a los funcionarios y autoridades en relación a la información con trascendencia tributaria que conozcan en el desempeño de sus funciones obtenida de terceros.

3.2.- El deber de sigilo en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

El llamado deber de sigilo de los funcionarios públicos fue incorporado a la Ley General Tributaria a través del

Parlamentarias, etc.) se introduzcan las oportunas garantías de la reserva de estos órganos con respecto a los datos tributarios que hubieran conocido.

¹⁶⁴⁵ Al que se refiere RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., págs. 165 y ss.

¹⁶⁴⁶ Como lo denomina SANCHEZ SERRANO, L.: En los "Comentarios al artículo 111 de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 214 y ss.

¹⁶⁴⁷ KRUSE, H.W.: "Derecho Tributario. Parte General". 3ª ed., EDERSA, Madrid, 1.978, págs. 348 y ss.

artículo 111.6, en virtud de la Ley 10/1985¹⁶⁴⁸, apareciendo expresamente contemplado también en la Disposición Adicional Primera de la Ley 14/1985, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros y en el artículo 26 del Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, que la desarrolla.

La implantación del deber de sigilo en la Ley General Tributaria supone el reconocimiento de una garantía directa¹⁶⁴⁹

¹⁶⁴⁸ Operando en este punto una alteración en la concepción del secreto fiscal, puesto que supone proteger todo tipo de datos obtenidos en virtud de los deberes de colaboración de terceros regulados por el art. 111 LGT, frente a la situación anterior a la promulgación de la Ley 10/1985, de 26 de abril, que sólo se protegían de forma directa en el ordenamiento tributario los datos obtenidos de las entidades bancarias en base al art. 42.3 de la Ley 50/1977. En este sentido ver RUIZ GARCIA, J.R.: "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., págs. 165 a 168. No obstante, el artículo 66 de la Ley Larraz, de 16 de diciembre de 1940 disponía que *"las declaraciones, datos e informaciones a que se refieren los artículos 60, 61, 63, 64 y 65 tendrán efecto exclusivamente en el orden tributario"*, artículo que siguiendo a CERVERA TORREJON, F.: "El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", op. cit., págs. 573-574, puede ser entendido como una "previsora y encomiable garantía justamente en orden a una posible objeción frente a la actitud de colaboración con la Hacienda Pública que en aquella Ley se exigía de las entidades de crédito; la información así suministrada lo era exclusivamente al servicio de los fines propios de la Administración tributaria". Sin embargo MANTERO, A.: "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., págs. 73 y 398, entiende que la norma establecida por el artículo 42.3 de la Ley 50/1977, era innecesaria puesto que el deber de secreto profesional para la Inspección quedaba regulado por las normas generales existentes.

¹⁶⁴⁹ El deber de sigilo que tiene su origen en el artículo 144 de la Ley Larraz de 1940, fue introducido como protección directa del secreto fiscal en el artículo 42.3 de la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Sin embargo, ya estaba asegurado de forma indirecta en las normas del régimen disciplinario de los funcionarios públicos. En efecto, estaba contemplado en el artículo 80 de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 7 de febrero de 1.964, cuya violación era considerada falta grave por el artículo 7.6 del Reglamento de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado de 16 de agosto de 1969. Asimismo, la Ley citada contemplaba el deber de respeto al secreto profesional del que tuviese conocimiento un funcionario público, por razón de su cargo, cuya infracción era considerada como falta muy grave por su artículo 88, desarrollado en el artículo 6.c) del

a posteriori para el obligado a facilitar la información, que ha sido desarrollada, posteriormente, en el artículo 7 del R.G.I.T., si bien este artículo, en su apartado tercero alude junto al deber de guardar sigilo riguroso, al de observar estricto secreto que incumben a los funcionarios de la Inspección de Tributos, por lo que en el análisis que efectuamos deberemos ocuparnos de distinguir los matices que caractericen a uno u otro.

La dicción del derogado artículo 111.6 LGT relativa al deber de sigilo ha sido incorporada en los mismos términos en el actual apartado 2 del nuevo artículo 113 LGT en virtud de la Ley 25/1995, de 20 de julio, nada nuevo se introduce, pues, respecto al contenido del “deber de sigilo”, pero creemos que el cambio de ubicación del mismo supone una importante extensión de su ámbito de aplicación, puesto que el derogado artículo 111.6 LGT se refería a *“los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en este artículo...”*, es decir, el deber de sigilo se circunscribía a los datos obtenidos en virtud del deber de colaboración del artículo 111 LGT; siendo aplicable la actual regulación del deber de sigilo del artículo 113 LGT tanto a la información obtenida a través del artículo 111 LGT como del 112 del mismo texto legal.

Reglamento de 1969. Por otra parte los artículos 140, 367 y 368 del Código Penal y 259, 262 y 417 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sancionaban las conductas que violaban los deberes de secreto y sigilo de los funcionarios.

Con posterioridad a la Ley 50/1977, diversas disposiciones contemplaron la protección directa del secreto fiscal. Entre ellas: la Orden de 15-I-1978, sobre la obligación de las Entidades de crédito de colaborar con la Administración tributaria (art. 7); el Real Decreto 3.255/1978 de 29 de diciembre, sobre nueva denominación y funciones del cuerpo especial de la gestión de Hacienda Pública (art. 2); la Circular de la Dirección General del Ministerio de Hacienda de 15-X-1980; la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (art. 27.4); la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1.983 (art. 36.4).

3.3.- Deber genérico y deber específico.

Tanto la Ley General Tributaria, como el Reglamento General de Inspección se refieren a este deber como "el particular deber de sigilo", a tenor de la dicción del art. 113.2 LGT y del tercer párrafo del art. 7.3 del RGIT, por cuanto se trata de una especie dentro de la categoría genérica de deberes de secreto y sigilo que incumben a los funcionarios públicos¹⁶⁵⁰, no sólo al personal al servicio de la Inspección¹⁶⁵¹.

En relación a esta categoría genérica, si acudimos a la definición que del término "sigilo" ofrece el Diccionario de la Real Academia Española, como "secreto que se guarda de una cosa o noticia", se desprende que podemos calificar de sinónimos los vocablos "sigilo" y "secreto".

Por otro lado, actualmente, las normas tributarias no dispensan una diferente reacción ante el incumplimiento de los genéricos deber de "sigilo" y deber de "secreto" de los funcionarios¹⁶⁵², tampoco el nuevo Código Penal, aprobado por

¹⁶⁵⁰ Quienes deberán adecuar su actuación a los preceptos de la Ley 30/1984, de Medidas de la Función Pública.

¹⁶⁵¹ Aunque por la materia que regula el RGIT, es lógico que la mayoría de autores, al comentar el citado artículo 7 del RGIT, traten al deber de sigilo como uno de los deberes inherentes al Estatuto personal de la Inspección de Tributos. Ver entre otros, GUIO MONTERO, F.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". op. cit., 3ª ed., págs. 96 y ss.; es evidente que así es, pero no podemos limitarnos a este Cuerpo de funcionarios, sino que debemos entenderlo referido a cualesquiera autoridades o funcionarios, por expreso mandato del art. 113.2 LGT.

¹⁶⁵² La doctrina se había hecho eco de la distinción entre deber de sigilo y de secreto que derivaba de la distinta reacción del ordenamiento en caso de incumplimiento de los mismos, en virtud del Reglamento Disciplinario de 1.969 (arts. 6.c) y 7.g)) y del Código Penal (artículos 367 y 368). Sobre tal distinción ver: STS de 16-VI-1980; MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", op. cit., págs. 69 y ss.; LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información...", op. cit., págs. 191 y 192.

la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, que tipifica únicamente como delitos la revelación de "secretos" o informaciones por parte de los funcionarios, pero no alude en ninguno de sus preceptos al deber de "sigilo"¹⁶⁵³.

En la categoría genérica, el deber de sigilo y el deber de secreto de los funcionarios, no podemos considerar que se trate de dos conceptos disimiles en la práctica desde el punto de vista de los efectos que su incumplimiento puedan producir, en base al segundo párrafo del art. 7.3 RGIT, porque el incumplimiento de cualquiera de ellos es considerado falta administrativa grave, habiéndose suprimido la consideración de falta muy grave para "la violación del secreto profesional"¹⁶⁵⁴.

Por otra parte estos deberes desde el punto de vista objetivo deben cumplirse respecto de todos los datos obtenidos en base al art. 35 LGT, es decir, del propio sujeto pasivo, bien a través de autoliquidaciones o bien de declaraciones.

Sin embargo, en relación a un determinado deber de "sigilo", el que debe guardarse de los datos obtenidos en base al deber de información de terceras personas obligadas a proporcionarla en base a los artículos 111 y 112 LGT, se tipifica como falta administrativa muy grave, su infracción, lo cual nos induce a hablar de una categoría específica del deber de sigilo:

El deber de sigilo y el deber de secreto de los funcionarios de la Inspección, no podemos considerar que se trate de dos conceptos distintos en la práctica desde el punto de vista de los efectos que su incumplimiento puedan producir, porque el incumplimiento de cualquiera de ellos es considerado falta grave, habiéndose suprimido la consideración de falta muy grave para "la violación del secreto profesional".

¹⁶⁵³ En este sentido ver los artículos 198 en relación con el 197; artículos 415 y 417, todos de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹⁶⁵⁴ Al derogarse el artículo 88 de la Ley articulada de Funcionarios Civiles del Estado.

el que incumbe a funcionarios y autoridades que vendrá caracterizado por dos notas distintivas:

- Desde el punto de vista objetivo, por el tipo de información sobre el que recae, la obtenida en base a los deberes de información tributaria de terceros.

- Desde el punto de vista del régimen administrativo sancionador, porque su incumplimiento constituye falta disciplinaria muy grave.

Categoría específica, a la que el legislador le atribuye una especial protección, precisamente como contrapartida o con la finalidad de compensar la presión fiscal indirecta que suponen los deberes de información de terceros, y por otra parte para salvaguardar el derecho fundamental a la intimidad.

3.4.- Concepto.

El primer párrafo del artículo 7.3 RGIT expresamente se refiere a los deberes que incumben al personal de la Inspección, a la categoría genérica de deberes distinguiendo entre el de sigilo riguroso y el de estricto secreto. En el citado apartado primero, se dispone: "*Los funcionarios de la Inspección de Tributos deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo*"¹⁶⁵⁵.

De ahí, que debemos referirnos a la distinción entre ambos vocablos que si bien, en principio, son sinónimos, la

¹⁶⁵⁵ Ver BAEZA ALBENDEA, A. y OTROS AUTORES: "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación" (II). Carta Tributaria, núm. 82, 1.988, pág. 16, entienden que la denominación de este artículo a la "Inspección de los Tributos" no es corporativa sino funcional y afecta a los miembros de cuerpos inspectores y a los funcionarios no inspectores que colaboran con la Inspección.

doctrina ha encontrado matices para distinguirlos, atendiendo, como línea divisoria, a la naturaleza de los datos conocidos¹⁶⁵⁶.

En efecto, MANTERO¹⁶⁵⁷ ha matizado que en el ámbito profesional de la Inspección tributaria la distinción se basa en considerar que el "sigilo" afecta a todas aquellas materias que el Inspector conoce por razón de su cargo que no constituyen el secreto de un particular, mientras que el "secreto" afecta precisamente a lo que también es el secreto de un particular"¹⁶⁵⁸.

Sin embargo, LÓPEZ MARTÍNEZ, ha apuntado que la distinción entre secreto y sigilo, más que basarla en el hecho de que los datos constituyan un secreto de un particular, debe

¹⁶⁵⁶ Ver QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 58.

¹⁶⁵⁷ Como explican MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Op. cit., 4ª ed., 1.990, pág. 64.; Esta definición ha sido seguida por la doctrina, entre otros, BAEZA ALBENDEA, A. y OTROS: "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación". Op. cit., 1.988, pág. 14; QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 58; ARIAS VELASCO, J.: "Procedimientos tributarios", op. cit., pág. 125.

¹⁶⁵⁸ En consecuencia, la distinción de Mantero, le lleva a concretar qué es secreto de un particular. Debiendo ser objeto del deber de secreto por parte de la Inspección aquellas materias que conoce en el ejercicio de sus funciones respecto de las cuales el particular que las facilita tiene deber de secreto. Se trata de comunicar a la Inspección unos datos o informes que el particular está obligado a guardar como secretos, y que una vez conocidos por la Inspección ésta asume la misma obligación. Los casos más típicos serían el secreto médico, y en general, cualquier secreto profesional. Sin embargo este derecho de secreto cede, en base al art. 31.1 CE, ante la Administración Tributaria, salvo que atente al derecho al honor, a la intimidad personal o familiar. Esta primacía de la función inspectora no lesiona el secreto sobre los datos facilitados, pues la Inspección asume respecto de los mismos idéntico deber de secreto, aunque dicho deber no es ilimitado, sino que por razones de interés público, está sujeto a excepciones. Ver MANTERO SAENZ, A. "Procedimiento..", op. cit., págs. 62 y ss. y QUEROL GARCIA, M.T.: "Cómo es y cómo actúa....", op. cit., págs. 58 y 59.

establecerse en función de si los datos sólo son conocidos por el personal de la Administración Tributaria, en cuyo caso se denominará secreto, o también por terceros, denominándose en este caso deber de sigilo¹⁶⁵⁹.

Esta interpretación, que efectúa LÓPEZ MARTÍNEZ, se basa en el Fundamento Jurídico 7º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, cuando señala *"...merece especial mención el deber de sigilo que pesa sobre quienes tengan conocimiento por razón de su cargo de los datos descubiertos en la investigación, asegurando al máximo, en los límites de lo jurídicamente posible, la efectividad del secreto. Este requisito, que se reitera incluso en la misma resolución impugnada, es tanto más importante en cuanto que los datos obtenidos tampoco eran totalmente secretos, pues al confiarse a una empresa, es claro que han de ser conocidos por un círculo más o menos amplio de empleados de la misma..."*.

Esta interpretación doctrinal nos parece coherente con el contenido del precepto 113.2 LGT¹⁶⁶⁰, y con la especial calificación administrativa de su incumplimiento.

¹⁶⁵⁹ Así lo ha puesto de manifiesto LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información...", op. cit., pág. 192.

¹⁶⁶⁰ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M: "Procedimiento...", op. cit., pág. 66, señalan que el art. 144 de la Ley Larraz se refería al deber de guardar secreto profesional de los funcionarios, mientras que a partir de la Ley 50/1977, se empieza a hablar de deber de sigilo, resultando curioso como a cada norma que se promulgaba se olvidaba predicar el absoluto deber de secreto profesional, "que solamente se recuerda - llamándolo sigilo - cuando se trata de la obtención de información de terceras personas". En relación con el art. 42.3 de la Ley 50/1977, relativo al deber de sigilo ver: CAZORLA PRIETO, L.M.: "Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal". Op. cit., págs. 557 y 558.

3.5.- Fundamento.

En cuanto al fundamento, debemos decir, que se pretende garantizar con el deber de sigilo del art. 113.2 LGT el derecho a la intimidad personal y familiar consagrado en el art. 18.1 CE, de los datos obtenidos a través del deber de información de terceros, como una extensión de los secretos que incumben a determinados sujetos que resultan obligados, sin embargo, a romperlos frente a la Administración tributaria.

Por otra parte, no todos los datos, informes o antecedentes aportados en cumplimiento de los deberes tributarios de información, están dentro del ámbito material del derecho a la intimidad protegido constitucionalmente, por lo que sólo en el respeto al secreto profesional del personal al servicio de la Administración Tributaria y en el principio de protección del interés público en el correcto funcionamiento del Estado¹⁶⁶¹, podrían hallarse en la base del fundamento de la formulación legal del mismo¹⁶⁶².

3.6.- Infracciones.

Hemos reiterado que la infracción del particular deber de sigilo es castigada como falta disciplinaria muy grave, tanto en

¹⁶⁶¹ KRUSE, H.W.: op. cit., pág. 349 señala que el secreto impositivo existe primariamente en interés del "debedor impositivo", la colectividad está también interesada en el mismo. El "debedor impositivo" está tanto más dispuesto a manifestar sus circunstancias cuanto más garantías tenga de que las autoridades financieras utilizan todas las circunstancias por ellas conocidas solamente para fines impositivos. Este motivo psicológico que ayuda a cumplir el deber de colaboración y de información "termina allí donde cesa la protección mediante el secreto impositivo. De este modo, el secreto impositivo promueve los ingresos tributarios. Sin embargo, la protección del secreto impositivo en interés público no llega más lejos que la protección del secreto impositivo en interés del debedor impositivo".

¹⁶⁶² En este sentido, LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria", op. cit., pág. 196.

el art. 113.2 LGT, como en el art. 7.3 RGIT. En este último precepto, en concreto en su apartado tercero, se equipara la tipificación del incumplimiento del deber de sigilo con la publicación o utilización indebida de secretos oficiales.

Sin duda se trata de reforzar las garantías para la información aportada en cumplimiento de los deberes de los artículos 111 y 112 LGT que incumben a terceros, frente a aquellos que son aportados por el propio sujeto pasivo al presentar autoliquidaciones o declaraciones. Justificándose en "la mayor protección que supone para el interesado, el hecho de sancionar en mayor grado la difusión o revelación no ajustada a derecho, de datos que el interesado puede ignorar que se encuentran en poder de la Administración tributaria"¹⁶⁶³.

Sin embargo, esta garantía ha sido criticada por AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, al considerar que la misma se desenvuelve en la esfera interna de la Administración Tributaria y está caracterizada por un considerable grado de discrecionalidad, tanto en lo que respeta a la apreciación de la existencia de una infracción como a la graduación de la correspondiente sanción.

De ahí que, el citado autor considere que, pese al régimen disciplinario que sanciona la responsabilidad administrativa por incumplimiento del deber de sigilo de la información obtenida en base al art. 111 LGT, como falta muy grave, no pueda hablarse del deber de sigilo como de una especial y suficiente protección para un derecho fundamental¹⁶⁶⁴.

¹⁶⁶³ LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información..", op. cit., pág. 197.

¹⁶⁶⁴ En este sentido ver AGUILAR FERNANDEZ-HONTORIA, J.: "De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite...", op. cit., págs. 96 y 97.

Frente a estos argumentos de AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, podemos decir que esta garantía no tiene porqué proteger siempre un derecho fundamental, cual es el derecho a la intimidad al que se refiere este autor, no es éste el único fundamento del deber de sigilo; además la responsabilidad administrativa no es la única garantía que ofrece nuestro ordenamiento tributario, la misma está establecida sin perjuicio de “las responsabilidades penales o civiles que pudieran corresponder” (art. 113.2 LGT).

En cuanto a la responsabilidad penal, el nuevo Código Penal aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, establece la responsabilidad penal por descubrimiento y revelación de secretos desde dos puntos de vista.

El primero, desde el punto de vista de la protección del derecho a la intimidad constitucionalmente garantizado, de tal forma que será aplicable a la revelación por parte de cualquier persona al servicio de la Administración Tributaria, de los datos que ésta haya obtenido por el deber de información de terceros y que formaban parte del ámbito del derecho a la intimidad.

El Código Penal dedica el Título X relativo a los “Delitos contra la intimidad, el derecho a la propia imagen y la inviolabilidad del domicilio”, y en concreto el Capítulo I: “Del descubrimiento y revelación de secretos”, estableciendo en el artículo 198, la tipificación del delito de descubrimiento y revelación de secretos en que pueden incurrir funcionarios y autoridades; en el art. 199, el mismo delito pero cuando medie una relación laboral, responsabilidad penal en la que podrían incurrir el personal al servicio de la Administración tributaria, que sin ser funcionarios, incurriesen en la conducta tipificada.

Desde el segundo punto de vista, se trata de castigar la revelación de secretos cuando el perjudicado no es ya el sujeto a quien se refieren los datos que se descubren violándose su derecho a la intimidad, sino la propia Administración pública.

Se regulan en el Título XIX "Delitos contra la Administración pública", dedicando el Capítulo IV que lleva por título "De la infidelidad en la custodia de documentos y de la violación de secretos", tipificándose los delitos en que pueden incurrir funcionarios y autoridades: en el art. 415 el acceso a documentos secretos y en el art. 417 la revelación de secretos oficiales y de secretos de un particular, de los que tengan conocimiento por razón de oficio o cargo, agravándose las penas impuestas en el caso de que los secretos se refieran a un particular.

3.7.- El deber de sigilo respecto a la información obtenida en base al intercambio internacional.

También en el ámbito del intercambio internacional de información tributaria, el Modelo de Convención de la O.C.D.E. actualmente vigente, de 1 de septiembre de 1.992, en su artículo 26¹⁶⁶⁵ señala en parecidos términos a los anteriores Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1.963¹⁶⁶⁶ y de 1.977¹⁶⁶⁷ que:

¹⁶⁶⁵ El deber de sigilo también estaba previsto en los respectivos artículos 26 de los anteriores modelos de Convenios de la O.C.D.E. de 1963 y de 1977.

¹⁶⁶⁶ El Convenio modelo de 1.963 se limitaba a exigir, en su art. 26, el secreto de las informaciones facilitadas y su utilización en exclusiva por las personas o autoridades encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del Convenio. Ver en este sentido DELGADO PACHECO, A.: "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", op. cit., pág. 14.

¹⁶⁶⁷ El Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1977, en el apartado 1 del artículo 26, en su tercera proposición establecía el tratamiento jurídico que se otorgaba a la información recibida: "Será mantenida secreta en igual forma que la información obtenida en base al Derecho interno de este Estado". Como

"las informaciones recibidas por un Estado contratante son secretas de la misma forma que las informaciones obtenidas en aplicación de la legislación interna de este Estado y no son comunicadas más que a las personas o autoridades (quedando allí incluidos los Tribunales y organismos administrativos) a quienes conciernan para el establecimiento o la recaudación de los impuestos apuntados por la Convención, para los procedimientos o persecución concernientes a estos impuestos, o para la resolución de recursos relativos a estos impuestos. Estas

afirma JOSE M^a. DE LA VILLA: "Intercambio de información fiscal" En XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid, 1989, pág. 587: "se trata de la información "inquisitiva" o investigadora; la referente a otras cuestiones de índole general no tiene por qué venir afectada por tal restricción. El secreto a que se refiere esta norma no se define en términos absolutos y objetivos, sino que se vincula al tratamiento que obtienen las informaciones de carácter interno. La violación del secreto conlleva, por otra parte, las sanciones que el Derecho Administrativo o, en su caso, el penal tengan establecidas para cada caso. Pero se admite que la comunicación se efectúe a las personas o autoridades encargadas de las operaciones que integran los ciclos jurídicos tributarios.

Desde el punto de vista objetivo, se diferencian las funciones de la Administración en materia tributaria, distinguiendo las de gestión (liquidación y recaudación), de las de resolución de las reclamaciones que contra aquéllas puedan suscitarse (recursos). Subjetivamente la norma se refiere a "personas o autoridades (incluidos los Tribunales y órganos administrativos)". La formulación abarca todos los casos posibles, ya que distingue las vías administrativa y jurisdiccional; y dentro de aquélla, los supuestos en que la actuación corresponde a una persona individual o a un órgano colegiado, bien en relación con la función de gestión tributaria, o con la de resolución de reclamaciones que se susciten contra ella.

Las autoridades destinatarias de la información pueden revelarla en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. Una vez que la información adquiere este grado de publicidad es susceptible de ser desgajada, servir a fines distintos, e incluso utilizarse como medio de prueba. No obstante, la negociación entre Estados interesados marcará el nivel exacto de tales posibilidades."; Ver DELGADO PACHECO, A.: "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", op. cit., pág. 14.

personas o autoridades no utilizarán la información para fines distintos a los citados"¹⁶⁶⁸.

Este artículo ha sido interpretado por la propia O.C.D.E. en el sentido de que un procedimiento de asistencia mutua es aplicable entre las Administraciones fiscales si cada una de ellas se asegura que la otra considerará confidenciales las informaciones que ésta habrá recibido como consecuencia de su cooperación. Al mismo tiempo, el mantenimiento del secreto dentro del Estado contratante al cual las informaciones son comunicadas deriva de la legislación interna. Ello porque está previsto en el párrafo 1 del art. 26 que comentamos que las informaciones comunicadas conforme a las disposiciones de la Convención serán tenidas como secretas dentro del Estado que las recibe de la misma forma que las informaciones obtenidas conforme a la legislación interna de ese Estado. Las sanciones aplicables en caso de violación del secreto dentro de este Estado serán las que están previstas por la legislación administrativa y penal de este Estado¹⁶⁶⁹.

Las informaciones obtenidas no pueden ser comunicadas más que a las personas y autoridades a quienes conciernan para el establecimiento o la recaudación de los impuestos apuntados por la Convención, para los procedimientos y persecuciones

¹⁶⁶⁸ El texto original del art. 26.1 del Modelo de Convención O.C.D.E. de 1992 es del tenor siguiente: "...Les renseignements recus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins..."

¹⁶⁶⁹ Traducción del comentario efectuado por la propia O.C.D.E. al párrafo primero del artículo 26 del "Modèle de Convention Fiscale Concernant le Revenu et la Fortune". O.C.D.E., París. Version Abrégée. 1er. Septembre 1992. Ed. O.C.D.E., 1.993, pág. 249.

relativas a estos impuestos, o para las resoluciones sobre los recursos relativos a los mismos. De ello se desprende que las informaciones puedan también ser comunicadas al contribuyente, a su representante o a los testigos. Las informaciones recibidas por un Estado contratante no pueden ser utilizadas por las personas o autoridades más que para los fines indicados en el párrafo primero. Si al Estado que las recibe le parece que las informaciones presentan interés para otros fines distintos de los que son mencionados anteriormente, este Estado no puede utilizar las informaciones para estos otros fines, pero debe recurrir a los medios apropiados (por ejemplo, si se trata de un delito no fiscal, debe invocar una convención de asistencia judicial)¹⁶⁷⁰.

Como se ha indicado anteriormente, las informaciones obtenidas pueden ser comunicadas a las personas y autoridades mencionadas, pero éstas no las pueden revelar en las audiencias judiciales públicas o dentro de las decisiones que hagan aparecer el nombre del contribuyente. Sin embargo, la última frase del párrafo abre la puerta a esta posibilidad. Cuando las informaciones son utilizadas en el curso de audiencias judiciales públicas o en los juicios y son hechos públicos, es evidente que se puede, desde entonces, sacar estas informaciones de los expedientes, o autos o de los juicios o sentencias del tribunal para servir a otros fines y eventualmente a título de prueba. Pero esto no acarrea que las personas y autoridades apuntadas en el párrafo 1 sean autorizadas a suministrar, a través de una petición, las informaciones complementarias que habrían recibido. Si uno de los dos Estados contratantes, o los dos, se opone a que las informaciones sean así hechas públicas por los tribunales, o a que estas informaciones, las que han sido hechas públicas, sean utilizadas para otros fines, porque el

¹⁶⁷⁰ Traducción del Comentario de la O.C.D.E. al párrafo 1 del art. 26 del "Modèle de Convention Fiscale Concernant le Revenu et la Fortune". Op. cit., pág. 250.

procedimiento normal seguido en su legislación interna no lo permite, deberán indicarlo expresamente en su convención¹⁶⁷¹.

En cumplimiento de lo dispuesto en el Modelo de Convenio O.C.D.E. de 1.992, los distintos Tratados de Doble Imposición contemplan el deber de sigilo que recae sobre las autoridades y funcionarios que conocen aquella información.

Por otra parte, el Real Decreto 1.326/1987, que recogió casi literalmente la normativa comunitaria establecida en las Directivas 7/779/CEE y 79/1070/CEE, se refiere en su artículo 8.2, último párrafo, al deber de sigilo, desperdiciándose la oportunidad de regular este inconcreto deber que protege en nuestro país la información tributaria¹⁶⁷².

El Real Decreto 1.326/1987 ha obviado cuidadosamente utilizar el término "secreto" que la Directiva comunitaria 7/799/CEE, en su artículo 7, emplea. Lo cual parece lógico, como señala AGULLO AGÜERO¹⁶⁷³ debido a que en nuestro Derecho tributario interno sólo existe con un deber de sigilo sobre la información tributaria obtenida de terceros. Este deber de sigilo - que actualmente se encuentra contemplado en el artículo 113 LGT-, condiciona la redacción del artículo 8 del Real Decreto 1.326/1987 hasta el punto de apartarlo ligeramente de la normativa comunitaria.

¹⁶⁷¹ Traducción de los Comentarios de la O.C.D.E. al Modelo de Convenio de 1.992. op. cit., pág. 250.

¹⁶⁷² Ver AGULLO AGÜERO, A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de la información. (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información). Op. cit., págs. 49 y 50.

¹⁶⁷³ En "Intercambio de información tributaria y derecho de la información..." op. cit. 50.

4.- Publicidad de los infractores.

El tercer apartado del artículo 113 LGT, puede parecer, en principio, como una excepción¹⁶⁷⁴ más de las enumeradas en este artículo, al deber de sigilo o al carácter reservado de la información.

Durante el debate parlamentario sobre el proyecto de Ley, con respecto a los apartados 2 y 3 del artículo 113 existieron varias iniciativas de los Grupos Parlamentarios del Congreso de los Diputados, nos interesa destacar en este punto las enmiendas núms. 26 del Grupo Vasco, parte de la 152 del Grupo Catalán y la 225 del Grupo Popular, que propugnaban la supresión del apartado 3 por entender que existían contradicciones entre éste y el 2, ya que en uno se incluye el deber de sigilo, considerando la infracción del mismo como falta muy grave, y en el apartado 3 se permite dar publicidad sobre la identidad de los sujetos infractores.

La doctrina, representada por J.L. PEÑA ALONSO y A. CORCUERA TORRES¹⁶⁷⁵, entiende que no existe contradicción entre la obligación de guardar secreto y la publicidad de los defraudadores, porque el ámbito del deber de sigilo se refiere más bien a los datos y a la información que se obtiene y utiliza en la actividad de comprobación e

¹⁶⁷⁴ En este sentido SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentarios al artículo 111 LGT", op. cit., pág. 215, afirma que, aunque no estén previstas como tales, cabrá considerar en principio como excepciones al secreto tributario las que se derivan de las autorizaciones que se efectúan por el artículo 113 de la LGT, de dar publicidad a las bases y cuotas tributarias o a la identidad de personas o Entidades sancionadas por infracciones tributarias o condenadas por delitos contra la Hacienda Pública. También GARCÍA LUIS, T. en la obra colectiva: "La Reforma de la Ley General Tributaria", ed. Lex Nova, op. cit., págs. 444 y 445, considera que el artículo 113.3 representa, aunque no se diga expresamente, otra excepción al deber de confidencialidad.

¹⁶⁷⁵ PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria". Op. cit., 1.995, págs. 144 y 145

investigación de los tributos, mientras que a los que se otorga publicidad es, no a los datos mismos, sino a los resultados de esa actividad cuando pone de manifiesto un incumplimiento de los deberes tributarios.

Aunque no exista pues contradicción, creemos que la publicación de los infractores que se incluyó aquí - si bien contra toda sistemática¹⁶⁷⁶-, a través de la Ley 10/1985, debió aprovecharse la Reforma operada por la Ley 25/1995 para ubicar el tercer apartado del artículo 113 en sede de infracciones y sanciones tributarias, en el Capítulo VI del Título II relativo a los Tributos, por ejemplo introduciendo su contenido en un nuevo apartado 4 del art. 87, artículo que enumera los distintos tipos de sanciones que pueden recaer sobre los obligados tributarios que cometen infracciones graves.

La publicidad de la identidad de los sujetos infractores constituye una especie de sanción "social"¹⁶⁷⁷ o ejemplarizante, que se suma como medida punitiva adicional a las sanciones tributarias pecuniarias y no pecuniarias ya impuestas por infracciones graves.

Esta sanción, que tiene cierto arraigo en nuestro ordenamiento¹⁶⁷⁸, únicamente podrá producirse cuando el sujeto infractor haya sido sancionado en virtud de resolución firme por haber cometido infracción tributaria grave, concurriendo tres circunstancias, la primera atiende al importe de la multa: que ascienda a más de 10.000.000 pesetas, la segunda al

¹⁶⁷⁶ En el mismo sentido BANACLOCHE PEREZ, J.: "La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico", op. cit., pág. 75.

¹⁶⁷⁷ En este sentido ver ALONSO GONZALEZ, L.M. y otros: "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio", op. cit., pág. 283.

¹⁶⁷⁸ Se establecía en el artículo 6 del Decreto Ley 8/1966, de 3 de octubre, y en normas posteriores como el artículo 48 de la ley 50/1977, o el artículo 40 de la Ley 44/1978.

volumen de lo defraudado: que además “*el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria represente más del 50% de las cantidades que hubieran debido ingresarse*”, es decir, que una sanción pecuniaria de más de 10 millones de pesetas debe corresponder a una deuda no ingresada de al menos el doble de esa cuantía para que esta circunstancia se encuentre satisfecha en los términos legalmente previstos¹⁶⁷⁹.

Debiendo concurrir además una tercera circunstancia que se refiere a la naturaleza reincidente del sujeto infractor.

Además de las resoluciones firmes por infracciones tributarias graves concurriendo las circunstancias que hemos apuntado anteriormente, también serán objeto de publicidad las sentencias firmes por delitos contra la Hacienda Pública.

La Ley remite al reglamento de desarrollo los aspectos procedimentales de la publicidad, sin hacer la más mínima declaración al respecto que asegure una auténtica publicidad como podría ser la necesidad de publicación en el B.O.E. o en periódicos de tirada nacional¹⁶⁸⁰. Con este silencio se corre el riesgo de que el reglamento articule medios de publicidad de alcance reducido y de que vacíe en la práctica la finalidad intimidatoria de esta medida.

5.- Acceso y control de la información por el interesado.

Como tercera garantía *a posteriori* para proteger la intimidad de los datos facilitados en cumplimiento del deber de

¹⁶⁷⁹ Ver ALONSO GONZALEZ, L.M. y otros: "La Reforma de la Ley General Tributaria....", op. cit., pág. 284.

¹⁶⁸⁰ GARCÍA LUIS, T. : "La reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 446.

colaboración aportando información tributaria de terceros, siguiendo a LOPEZ MARTINEZ¹⁶⁸¹ se muestra como necesario el establecimiento de un procedimiento de acceso y control del propio interesado, sobre los datos relacionados con el mismo, que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

Sobretudo es necesario porque en base al deber de información tributaria de terceros, la Administración recibe una serie de datos, que en muchos casos, el propio interesado puede ignorar que se encuentren a disposición de aquélla, sobretudo porque en base al artículo 112.4 de la L.G.T. no es necesario el consentimiento del afectado para aportar por parte de un tercero información con trascendencia tributaria en la que puedan ponerse de manifiesto a la Administración tributaria datos de carácter personal concernientes a aquél, no teniendo forma posible, no sólo de controlar su no divulgación y correcta utilización de los mismos, sino tampoco su veracidad y exactitud.

Se trata, siguiendo a LOPEZ MARTINEZ y el Informe Younger sobre la intimidad de 1.972¹⁶⁸², de conseguir el control de la "intimidad informativa" considerada como el derecho del interesado a controlar y determinar cómo han de conocerse los datos en relación al mismo, que ha de proyectarse en la información de la existencia del almacenamiento de datos personales, y en el acceso a los expedientes que le afecten para detectar y corregir la información errónea y situarse en

¹⁶⁸¹ "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 202.

¹⁶⁸² LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 202; Informe Younger sobre la intimidad de 1.972. Ver en el mismo sentido LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P.: "El derecho a la subdeterminación informativa". Ed. Tecnos. Temas clave. Madrid, 1.990.

condiciones de poder ejercer un control sobre el uso no ajustado a Derecho que puede hacerse de la misma¹⁶⁸³.

En nuestro ordenamiento jurídico tales consideraciones si bien estaban previstas en el artículo 105.b) de la CE¹⁶⁸⁴ al exigir el principio de reserva de ley para regular "*el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a... la intimidad de las personas*", no se encontraban recogidas de forma directa¹⁶⁸⁵ hasta la aprobación de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal; de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que dedica el artículo 35.h) a enumerarlo y el 37 a desarrollar el derecho constitucional de acceso a Archivos y Registros.

En efecto, en este art. 37 de la Ley 30/1992, se establece el libre acceso de los ciudadanos a los expedientes que correspondan a procedimientos ya terminados en la fecha de la solicitud. Ahora bien, quedando limitado el acceso únicamente al titular de la información, para proteger su intimidad

¹⁶⁸³ Sobre el acceso a los documentos administrativos en los principales países pioneros en el reconocimiento de este derecho ver CASTELLS ARTECHE, J.M.: "VI. La transparencia de la Administración pública". En Cuestiones Finiseculares de las Administraciones públicas. Instituto Vasco de Administración Pública. Civitas, Monografías, 1.991. págs. 185 y ss.

¹⁶⁸⁴ Sobre este artículo constitucional puede verse CASTELLS ARTECHE, J.M.: "El derecho de acceso a la documentación de la Administración Pública". En Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas. op. cit., págs.179 y ss.

¹⁶⁸⁵ Si bien existía la Orden Ministerial de 30-VII-1982 sobre la limitación de acceso a la información contenida en las bases de datos fiscales, que en su preámbulo señalaba que tenía por finalidad asegurar el cumplimiento del mandato constitucional contenido en el art. 18.4 CE, sin embargo por su rango, y su contenido no resultaba el vehículo adecuado para garantizar el citado precepto constitucional. En este sentido ver LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros", op. cit., pág. 203.

personal, cuando se trate del acceso a documentos que contengan datos confidenciales o íntimos, pudiendo exigir, si se observa que los datos figuran incompletos o inexactos, su rectificación. Se regula además el acceso a los documentos de carácter nominativo.

Si bien el mismo artículo 37 prevé ciertas limitaciones al ejercicio de estos derechos. Efectivamente, el ejercicio de estos derechos podrá ser denegado por razones de interés público, intereses de terceros más dignos de protección o cuando así lo disponga una ley, siendo necesario, en estos casos, que el órgano competente dicte una resolución que deberá ser motivada. Se exceptúan además del derecho de acceso, una serie de expedientes por razones de secretos oficiales o de seguridad nacional o persecución de determinados delitos, materias protegidas por el secreto comercial, industrial, o las relativas a actuaciones de política monetaria.

En el mismo precepto se prevé que el ejercicio de este derecho por parte de los particulares deberá realizarse a través de la solicitud individualizada de los documentos que se deseen consultar, no siendo válida la petición genérica sobre una materia o conjunto de materias.

Se prevé igualmente en la misma norma, el acceso a la información por parte de investigadores que acrediten un interés científico, histórico o cultural relevante, si bien debe quedar garantizada debidamente, en este caso, la intimidad de las personas.

Por otra parte debemos tener en cuenta el Convenio europeo para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos con carácter personal hecho en Estrasburgo el 28-I-1981, y ratificado por España el 27-I-1984, como punto de partida para la protección del derecho

garantizado en el artículo 18.4 CE, que ha sido desarrollado, - ante la insuficiencia de la Ley Orgánica 1/1982 de protección civil del honor, la intimidad personal y familiar y la propia imagen -, por la citada Ley Orgánica 5/1.992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, en la que se regulan el derecho de información, acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal incluidos en los ficheros automatizados por parte del afectado (artículos 13 a 17).

IX.- RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS.

1.- Introducción.

Aunque no sea el objeto central de nuestro estudio, sino más bien el corolario necesario para completar el análisis de los deberes de información tributaria sobre terceros, nos referiremos, de forma sucinta, al régimen de infracciones y sanciones tributarias previsto para el incumplimiento de estos deberes de colaboración.

El régimen de infracciones y sanciones tributarias es uno de los aspectos más importantes en los que incide la reforma de la L.G.T. practicada con la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Esta reforma, - como la mayoría de las que se han producido en nuestra historia tributaria -, pretende luchar contra el fraude fiscal; objetivo que se pretende conseguir potenciando el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por

parte de los contribuyentes, en un sistema como el nuestro basado en las autoliquidaciones, en el que se pretende disminuir la litigiosidad y una mayor aceptación social del sistema tributario¹⁶⁸⁶. Cumplimiento espontáneo que requiere una relación normal de los contribuyentes con la Hacienda Pública, que tenga como objetivo primordial el aislamiento social de los verdaderos defraudadores, para lo cual, según se dice literalmente en el Informe sobre el Fraude en España¹⁶⁸⁷, “deben eliminarse todos los factores que puedan generar crispación o temor infundado en los contribuyentes cumplidores e incluso en los que, eventualmente, pudieran incurrir en infracciones derivadas de problemas de interpretación normativa, simple negligencia o conductas que carezcan de verdadero ánimo defraudador”.

En esta línea se inscribe la modificación del régimen de infracciones y sanciones atemperando éstas en consonancia con

¹⁶⁸⁶ De la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, se desprende que las apuntadas son las razones que justifican - para el legislador - la reforma del régimen de infracciones y sanciones: disminución del fraude fiscal, adaptación a la realidad y coordinación con los reformados delitos contra la Hacienda Pública, disminución de la litigiosidad existente, mejor aceptación social del sistema tributario, cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

¹⁶⁸⁷ El "Informe sobre el fraude en España" fue elaborado por la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de agosto de 1.993, recogiendo las críticas sobre el endurecimiento de las sanciones que efectuó la Ley 10/85, proponiendo la reducción generalizada del importe de las sanciones, al considerar que el excesivo endurecimiento de las mismas producía dificultades sobre la aplicación y eficacia del sistema sancionador tributario, puesto que la excesiva dureza de la sanción hace difícil su aplicación, de tal forma que la sanción pierde eficacia como elemento disuasorio del fraude, que únicamente cabe restituir mediante una sustancial moderación en el importe de las sanciones. Este informe ha inspirado la reforma operada por la Ley 25/1995. Ver UNIDAD ESPECIAL PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN Y CORRECCIÓN DEL FRAUDE: "Informe sobre el fraude en España". I.E.F., Madrid, 1.994, 334 páginas.

los países de nuestro entorno, de forma que sin merma de su carácter penalizador y disuasorio, en base a su racionalidad, se logre, no sólo su aplicación efectiva sino también su consenso¹⁶⁸⁸.

Y es que una de las consecuencias de la reforma operada por la Ley 10/1985, fue el incremento de la cuantía de las sanciones, propiciándose en paralelo un aumento de la litigiosidad. Lo que resulta perturbador para cualquier sistema tributario.

Habiendo fracasado el modelo sancionador establecido en la Ley 10/1985, la reforma que ha introducido la Ley 25/95 en la L.G.T. ha suavizado las sanciones - sobretodo las aplicables en infracciones graves -, haciéndolas más reales y ha mejorado técnicamente la redacción de los artículos 77 a 89 de la L.G.T. que son los dedicados al régimen sancionador general¹⁶⁸⁹, introduciendo en ellos las interpretaciones jurisprudenciales, como los importantes pronunciamientos del Tribunal Constitucional contenidos en la S.T.C. número 76/1.990, de 26 de abril.

Las mejoras técnicas son notables, en términos generales, podemos destacar cuatro aspectos de las mismas: por un lado, porque se produce una más adecuada tipificación de las infracciones tributarias; por otro, porque se pone de relieve la necesidad de culpabilidad del sujeto infractor, dando lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida; un tercer orden a destacar es en relación a los criterios de graduación de las sanciones, para hacerlas más

¹⁶⁸⁸ Ver RUIZ GONZALEZ, R. J.: "El nuevo régimen de infracciones y sanciones tras la modificación de la Ley General Tributaria". Carta Tributaria, Monografías, nº 234, noviembre, 1995, pág. 2.

¹⁶⁸⁹ Sin perjuicio de las particularidades que puedan fijarse en las leyes propias de cada tributo.

eficaces, para que se apliquen sobre conductas de especial gravedad y no conduzcan, de forma automática, al incremento de las sanciones tributarias, y finalmente la reducción de las sanciones por conformidad con la propuesta de regularización inspectora, para agilizar las actuaciones y disminuir la litigiosidad¹⁶⁹⁰.

Por otra parte, no podemos olvidar que en la aplicación de las sanciones tributarias la Administración deberá tener presente los principios que rigen en el orden penal aunque no estén expresamente recogidos en la L.G.T., sino en la Constitución y en el Código Penal; y los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración, puesto que las infracciones tributarias son una clase o especie dentro del concepto más general de las infracciones administrativas, siendo pues aplicables con carácter supletorio en materia tributaria y, en la medida que no contradigan lo dispuesto en la L.G.T., los artículos 127 a 138 de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y el Real Decreto 1.398/1.993, de 4 de agosto, que la desarrolla en éste aspecto¹⁶⁹¹.

¹⁶⁹⁰ Ver ARAGONES BELTRAN, E. en la obra colectiva : "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995, de 20 de Julio". Ed. Cedecs, op. cit., págs. 101 y 102.

¹⁶⁹¹ De tal forma que de todos los principios que informan el orden sancionador penal y administrativo, podemos citar como más relevantes desde el punto de vista práctico en la aplicación de las sanciones tributarias los siguientes:

1. La tipicidad: no puede sancionarse una determinada conducta si no está expresamente definida como constitutiva de infracción, sin que por "analogía" pueda sancionarse más allá de lo que dice la Ley.

2. Legalidad: tiene que ser una "Ley" quien defina las infracciones, aunque se admiten normas reglamentarias que las desarrollen y concreten pero siempre que exista una habilitación legal expresa. En ningún caso puede tratarse de una remisión en blanco a normas de rango inferior.

3. Culpabilidad: no se admite una responsabilidad objetiva, es decir, tiene que darse dolo o culpa en la conducta del sujeto infractor.

Sin embargo, en este punto del presente trabajo deberemos centrarnos no en el análisis del régimen general de infracciones y sanciones, sino que nuestro objetivo es el estudio de los incumplimientos de los deberes de información tributaria de terceros.

Estos incumplimientos son tipificados como infracciones tributarias simples, y sancionados como tales, destacando su creciente importancia cualitativa, que se pone de manifiesto sobretodo en el actual sistema de control e inspección fiscal que "descansa sobre el cumplimiento, tanto por los propios sujetos pasivos como por terceros, de las obligaciones y deberes formales"¹⁶⁹², de tal forma que estos deberes formales

4. Presunción de inocencia: será la Administración quien deba probar la responsabilidad subjetiva del infractor.

5. Irretroactividad de las nuevas sanciones más desfavorables y retroactividad de aquéllas que sean más favorables al infractor.

6. Audiencia del inculpaado: al que deberá oírse dentro del procedimiento antes de ser sancionado.

7. *Non bis in ídem*: Es decir, que unos mismos hechos no pueden sancionarse dos o más veces, ni directa ni indirectamente, sea en vía administrativa o penal.

8. Prohibición de la *reformatio in peius*: en virtud de la cual si el contribuyente recurre ante los Tribunales éstos no pueden agravar la sanción impuesta por la Administración.

9. Separación entre órganos de instrucción y de resolución: es decir, entre quien propone y quien decide la sanción, aunque con los matices propios de la organización administrativa.

10. Proporcionalidad: es decir, que exista la debida correspondencia entre las sanciones impuestas y los hechos o infracciones cometidas.

¹⁶⁹² En este sentido ARAGONES BELTRAN, E. ha afirmado que "el exacto cumplimiento por todos de los deberes formales o de gestión, junto con un mínimo pero eficaz control, haría imposible la comisión de infracciones materiales, de falta de ingreso o defraudación", llegando a considerar además la hipótesis teórica de que "incluso obviaría la necesidad de un sistema de autoliquidaciones, pues en la práctica totalidad de los casos con los datos conocidos por la Hacienda Pública, ésta podría liquidar los tributos". Planteándose, a continuación, el mismo autor, el supuesto contrario, en el cual

constituyen eficaces instrumentos de control del exacto cumplimiento de las obligaciones materiales de los obligados tributarios, a través del cruce de los datos obtenidos con ellos por parte de la Administración Tributaria.

2.- Infracciones tributarias cometidas por incumplimiento de los deberes de información.

2.1.- Concepto.

El concepto genérico de infracciones contenido en el artículo 77.1 LGT califica como tales,

"...las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia".

No se ha producido modificación alguna respecto a la redacción dada por la Ley 10/85, al concepto de infracción dado por la norma transcrita, sin embargo¹⁶⁹³, lo relevante es que se ha superado la polémica¹⁶⁹⁴ acerca de si de esta redacción cabría

se producirían auténticas "bolsas de fraude", si se incumplieran masivamente los deberes formales, puesto que no existiría posibilidad alguna de controlar los hechos imponderables, dependiendo su tributación únicamente de la conciencia de cada obligado tributario. Ver los comentarios que este autor citado efectúa al artículo 78 reformado de la LGT en la obra colectiva "La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995...", op. cit., pág. 141.

¹⁶⁹³ Y a pesar de que se ha mantenido intacta la dicción del precepto sin aprovechar la reforma para añadir el adjetivo "voluntarias" a los términos "acciones y omisiones".

¹⁶⁹⁴ Acerca de la cual puede verse entre otros: FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol". op. cit., pág. 402; PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General". Op. cit., 3ª ed., 1.993, pág. 268.; ALONSO GONZALEZ, L.M.: "Jurisprudencia constitucional tributaria", op. cit., págs. 214 y 215; QUEROL GARCIA, M.T.: "Régimen de infracciones y sanciones tributarias". Ed. Deusto, Bilbao, 1.991, págs. 35-36; MARTIN

considerar vigente en nuestro ordenamiento tributario, en materia de infracciones, un régimen de responsabilidad objetiva¹⁶⁹⁵, rechazándose de una manera clara la responsabilidad por hecho presunto, la responsabilidad por hechos de otros y la responsabilidad objetiva, como reconoce la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1.988, siguiendo la línea marcada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en las sentencias de 2 de julio de 1.970, 8 de mayo y 21 de septiembre de 1.987.

La polémica culmina con la doctrina del Tribunal Constitucional establecida en la Sentencia 76/1.990, de 26 de abril, que zanja la cuestión, al declarar que es necesario que exista culpabilidad, "las infracciones tributarias son sancionables "incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesto la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados." (F.J. 4º).

QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario." op. cit., págs. 499 y 500.

¹⁶⁹⁵ La polémica se debe a la supresión del adjetivo "voluntarias" que seguía a los sustantivos "acciones u omisiones" en la redacción dada al art. 77.1 LGT por la Ley 10/85 para adaptar el precepto a la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio. Si bien es cierto que en la norma penal se sustituyó el término "voluntarias" por la expresión "dolosas o culposas", mientras que en la norma tributaria se excluyó cualquier adjetivación de las acciones u omisiones dando pie a que se originase la errónea conclusión de que se había suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. Ver la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, en su Fundamento Jurídico 4º al que nos remitimos *in extenso*. Ver ALONSO GONZALEZ, L.M.: "Jurisprudencia Constitucional Tributaria", op. cit., págs. 213 y ss.

La doctrina del T.C. es rotunda, al establecer que en el artículo 77.1 L.G.T. rige el “principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”, principio que, ya la doctrina había reclamado que fuese establecido de forma clara y acorde con un Estado democrático y de Derecho.

2.2.- Clases de infracciones. Las infracciones simples y los deberes de información tributaria de terceros.

Dos son las clases de infracciones que se pueden cometer, las simples y las graves. La distinción atiende al criterio de que los incumplimientos tributarios supongan o no un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública. Por regla general las infracciones simples no implican que se deje de ingresar una cantidad en concepto de tributo, sino que suponen el incumplimiento de los llamados deberes formales, mientras que en el caso contrario nos hallamos ante las infracciones graves.

Nosotros nos centraremos en el estudio de las infracciones simples por ser las que pueden cometerse al incumplir los deberes de colaboración objeto de nuestro estudio, es decir, de los deberes de información tributaria sobre terceros.

De ahí que debamos analizar, a continuación, el artículo 78 LGT dedicado a regular la tipificación de las infracciones simples:

“1. Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión

de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción."

Como afirma BANACLOCHE¹⁶⁹⁶ la Ley 25/1995, de 20 de julio, ante las numerosas críticas recibidas por la redacción anterior de este artículo 78 ha ampliado su texto intentando eliminar las causas de tales críticas: indefinido el incumplimiento, se permitía una tipificación reglamentaria, en vez de la legal que exige todo Estado de Derecho¹⁶⁹⁷.

Las críticas más importantes que suscitó la redacción de este artículo dada por la Ley 10/1985, se centraban por un lado, en el escaso respeto a los principios de tipicidad y legalidad, y por otro, en los problemas de concurso, absorción y principio *ne bis in idem*.

Con la nueva redacción, en primer lugar, al establecer en el artículo 78 que pueden constituir infracciones simples el incumplimiento tanto de las obligaciones como de los deberes tributarios, se está aludiendo a todos aquellos vínculos jurídicos - obligaciones y deberes - que son exigidos por razón de la gestión de los tributos, englobando a "toda la teoría de los deberes de colaboración...cuya importancia para la gestión de los tributos es progresivamente creciente"¹⁶⁹⁸. La infracción simple "se conecta con el incumplimiento de los deberes tributarios de acuerdo con la clasificación convencional de:

¹⁶⁹⁶ BANACLOCHE, J.: "La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico", op. cit., pág. 45.

¹⁶⁹⁷ Ver entre otros, acerca de las críticas a la tipificación reglamentaria que permitía la redacción dada a este art. 78 por la Ley 10/85, violando el principio de legalidad, FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., págs. 405 y 406, MARTIN QUERALT, J y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op. cit., pág. 503

¹⁶⁹⁸ FERNANDEZ CUEVA, A.: "Comentarios a las leyes...", op. cit., pág. 105.

deberes de declarar, deberes contables, deberes de información y colaboración”¹⁶⁹⁹.

Respecto a los sujetos infractores, debemos decir, que si la propia Ley General Tributaria configura desde un punto de vista extraordinariamente amplio el ámbito subjetivo de los deberes de colaboración aportando información tributaria relativa a terceros hasta tal punto que estos deberes, pueden recaer sobre cualquier persona natural o jurídica, pública o privada, el potencial de sujetos infractores será también igual y correlativamente muy amplio.

Efectivamente, de la dicción del artículo 78.1. de la LGT se desprende que cualquier persona puede ser sujeto infractor, sea o no sujeto pasivo, lo cual, si bien puede resultar redundante con lo establecido en el artículo 77.3. e) del mismo texto normativo, al señalar que serán sujetos infractores en particular,

“e) Los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria, conforme a lo establecido en los artículos 111 y 112 de esta Ley y en las normas reguladoras de cada tributo”.

indica el énfasis que se quiere poner en que pueden ser sujetos infractores no sólo los sujetos pasivos de las obligaciones jurídico-tributarias, sino también los “terceros” ligados a los deberes de colaboración establecidos en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria¹⁷⁰⁰, personas que por la posición en que se encuentran, la actividad que ejercen, o la profesión que desarrollan, poseen, manejan o disponen de multitud de datos y antecedentes relevantes a

¹⁶⁹⁹ MARTINEZ LAFUENTE, A.: "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias". Civitas, REDF, núms. 47-48, 1.985, pág. 403.

¹⁷⁰⁰ Ver ARAGONES BELTRAN, E.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 142.

efectos de la gestión de los tributos, y que en relación con el Fisco se encuentran en una especial situación jurídica, de forma que en caso de que incumplan sus deberes podrán exigirles las sanciones pertinentes¹⁷⁰¹.

El objeto de la infracción simple lo constituye la violación de los deberes formales asociados, en general, a la gestión de los tributos. Esta gestión ha sufrido sustanciales modificaciones a lo largo del tiempo, como hemos puesto de manifiesto en la primera parte de este trabajo, modificaciones que de forma concisa podemos sintetizar en las dos notas siguientes: la generalización de las autoliquidaciones y la asunción de competencias liquidadoras por parte de la Inspección de los Tributos, existiendo como consecuencia de las mismas, un nuevo clima de relaciones entre Administración y administrados.

Esta evolución de la gestión ha puesto de manifiesto la importancia decisiva que las infracciones simples han de tener en todo el sistema tributario, afectando no sólo a las obligaciones diferentes del ingreso de la deuda tributaria, pero vinculadas a la existencia del derecho de crédito, sino también a los deberes tributarios, entendiendo como tales las situaciones de sujeción no vinculadas a la existencia de ningún derecho de crédito subjetivo¹⁷⁰².

Sin embargo, en cuanto al principio de tipicidad, la nueva regulación adolece básicamente de los mismos vicios o defectos que unánimemente la doctrina había destacado en el precepto al que sustituye¹⁷⁰³, de tal forma que sigue

¹⁷⁰¹ En este sentido ver FERNANDEZ CUEVA, A.: "Comentario a las leyes financieras y tributarias", op. cit., pág. 99.

¹⁷⁰² Ver ARAGONES BELTRAN, E.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 140.

¹⁷⁰³ PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 60.

estableciéndose un concepto de infracciones simples caracterizado por su carácter abierto y genérico, difícilmente conciliable con la precisión exigida por el principio de tipicidad¹⁷⁰⁴, se regula la infracción simple por exclusión de la infracción grave¹⁷⁰⁵, lo cual puede hacer pensar que se trata de una categoría residual, "con todos los riesgos que jurídicamente entrañan tales categorías, agravados cuando operan en el ámbito del ordenamiento sancionador"¹⁷⁰⁶.

Una de las novedades introducidas, en este punto por la Ley 25/1995, al modificar el art. 78.1 ha consistido en concretar que además de definirse por exclusión de las graves, las infracciones simples serán consideradas como tales cuando no operen como criterio de graduación de la sanción¹⁷⁰⁷, ésta constituye una importante novedad desde el punto de vista de solucionar problemas concursales.

¹⁷⁰⁴ El principio de tipicidad, no podemos olvidar que se halla íntimamente conectado con el de seguridad jurídica, defendiendo en último término, como toda la Constitución, la libertad y la igualdad. Como ha señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 15 de octubre de 1.982. Al respecto ver FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 406.

¹⁷⁰⁵ En palabras de FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 405: "el artículo 78 de la LGT define la simple infracción con una simple tautología: excluidas las infracciones graves, es infracción simple todo lo que es infracción o, lo que es lo mismo, todo incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios".

¹⁷⁰⁶ Como señalan MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op. cit., pág. 503.

¹⁷⁰⁷ Al respecto BANACLOCHE, J. apunta que esta matización podrá ayudar en los casos de conflicto que a veces se plantea respecto de la falta de presentación de declaraciones, o de incumplimientos documentales o registrales o en caso de resistencia a la actuación administrativa, ver la pág. 45 de su obra "La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico", op. cit.; PEÑA ALONSO Y CORCUERA TORRES: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 60 apuntan cómo la introducción de esta precisión es fruto de una enmienda transaccional presentada por el Grupo Socialista con relación a otra enmienda del Grupo Popular.

Efectivamente, el significado de los términos siguientes del artículo 78: "(...) cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción" debe interpretarse en el sentido de que cuando el mismo incumplimiento constituya en sí mismo una infracción grave, se castigará sólo ésta quedando consumida la infracción simple, al existir no un concurso de infracciones sino un concurso de normas, castigándose únicamente la infracción más gravemente sancionada, lo mismo ocurre cuando el incumplimiento opere como elemento de graduación de la sanción, pues lo contrario supondría vulnerar el principio *ne bis in idem*¹⁷⁰⁸.

En general, podemos decir que las infracciones simples se cometen por incumplir con las obligaciones formales y de colaboración con la Administración Tributaria para la gestión, inspección y recaudación de los tributos, y a diferencia de las infracciones graves¹⁷⁰⁹, las simples no suponen por sí mismas, en principio, un perjuicio económico para la Hacienda Pública ya que no implican una falta de ingreso de cantidades tributarias¹⁷¹⁰, aunque existen algunos supuestos en que una conducta calificada como infracción simple va a desembocar en una auténtica evasión, como es el caso de las infracciones

¹⁷⁰⁸ Ver ARAGONES BELTRAN, E. en la obra colectiva : "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 142.

¹⁷⁰⁹ La distinción, como afirma PEREZ ROYO, F.: "Los delitos y las infracciones tributarias". I.E.F., Madrid, 1986, págs. 317 y ss. obedece a la clásica distinción entre Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal, no obstante no significa una diferenciación en el juicio sobre la gravedad del comportamiento, en cuanto que "la gestión y, en última instancia, el rendimiento de un sistema tributario moderno puede resultar más gravemente afectado por una infracción meramente formal, que por una evasión tributaria directa". De ahí que como afirma PEÑA GARBIN, J.M.: "Todo sobre la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 187, pese a su nombre, "a veces las sanciones por algunas de estas infracciones simples pueden ser muy elevadas", incluso superando a las infracciones graves, y sobretodo con el recorte operado en las sanciones de éstas por la Ley 25/95.

¹⁷¹⁰ PEÑA GARBIN, J.M.: "Todo sobre la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 187.

contables, que se configuran como infracciones de peligro o preparatorias, preconstituidas hacia una posterior violación de las obligaciones materiales o de ingreso¹⁷¹¹.

Otra de las novedades introducidas por la Ley 25/95, respondiendo al objetivo recogido en la Exposición de motivos de efectuar una adecuada tipificación de las infracciones, es la inclusión de una lista de conductas infractoras, que tiene mero carácter enunciativo, y por tanto, debe considerarse abierta. Ahora bien, no es menos cierto que la novedad es más formal que de contenido, ya que esas mismas conductas se recogían en la legislación anterior en el artículo 83, relativo a las sanciones. La modificación ha consistido, fundamentalmente, en trasladar la tipificación del artículo 83 al artículo 78, lo que no deja de suponer una considerable mejora técnica¹⁷¹².

Ahora bien, la enumeración se completa con otros supuestos contemplados en el actual artículo 83, que establece diversos tipos de lo que se puede denominar, siguiendo a FERREIRO, como infracciones simples cualificadas¹⁷¹³, entre las cuales se incluye, en el art. 83.3.g) L.G.T., el que permite sancionar la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición, es decir, la desobediencia de los requerimientos individuales de la Administración de obtención de información por captación, e incluso entendemos que al referirse a "*o la negativa a su exhibición*" está haciendo referencia a impedir la obtención directa de la información.

¹⁷¹¹ 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., pág. 140.

¹⁷¹² Así lo ponen de manifiesto PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., págs. 59 y 60.

¹⁷¹³ "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 406.

La Ley General Tributaria tipifica en el artículo 78.1, seis casos concretos de infracciones simples, pero no se trata de ninguna relación exhaustiva o *numerus clausus*, sino al contrario, constituye una enumeración abierta, ejemplificativa, que puede completarse con los supuestos contemplados en el artículo 83 de la Ley General Tributaria, y con los supuestos que las leyes propias de cada tributo puedan tipificar.

En particular los supuestos contemplados en el art. 78.1 LGT como infracciones simples son:

a) La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.

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 LGT.

c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal.

d) El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.

e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.

f) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

De todos estos supuestos que constituyen incumplimientos de los deberes formales, nos interesa destacar por cuanto constituye nuestro objeto de estudio los establecidos en los apartados letras b) y f). El estudio de los demás tipos de infracción excedería los límites de nuestro trabajo.

La tipificación genérica que efectúa el artículo 78.1.b) L.G.T. del incumplimiento de los deberes de colaboración establecidos en virtud de los artículos 111 y 112 L.G.T. que incumben a cualquier persona y en especial a determinados sujetos, como entidades de crédito, funcionarios, profesionales, etc., hace posible castigar como infracción simple cualquier incumplimiento a las normas que con carácter general impongan los deberes de información tributaria de terceros, es decir, el incumplimiento de los deberes de “suministrar” información con trascendencia tributaria, y la desobediencia a los requerimientos de la Administración solicitando información que no se encuentre amparada por el derecho a la intimidad personal o familiar, el secreto profesional, y en definitiva, cualesquiera de los límites que vienen impuestos por el ordenamiento jurídico a los deberes de información en los términos que hemos estudiado en este trabajo, es decir, el incumplimiento de los deberes de aportar información “vía captación”.

El supuesto del artículo 78.1.f), constituye un tipo excesivamente abierto, para cuyas posteriores precisiones habrá que estar a lo previsto en el artículo 83.7 y la reglamentación contenida en los Reglamentos Generales de la Inspección de los Tributos y de Recaudación.

En cuanto a la Inspección, se nos presenta como constitutivo de este tipo sancionador los casos de resistencia, excusa u obstrucción a las actuaciones directas de obtención de información por parte de la Inspección, que ya dijimos encontraban su base legal en el art. 140.d) de la L.G.T.

Respecto a la recaudación no dejará de suscitar problemas, habida cuenta de la nueva regulación que toda esa materia recibe en la Ley 25/1995. Por ejemplo, el nuevo artículo

133.2 de la Ley General Tributaria establece un deber de manifestar, a requerimiento de la Administración, los bienes y derechos integrantes de su patrimonio a efectos de practicar el embargo. La resistencia, excusa o negativa a tal requerimiento constituirá la infracción simple que aquí nos ocupa pero hubiera sido preferible una tipificación más clara y directa en una materia tan delicada como ésta de la "manifestación de bienes"¹⁷¹⁴.

Otro de los problemas que planteó la redacción del artículo 78 dada por la Ley 10/85, era la violación del principio de legalidad, que se debía fundamentalmente al origen histórico de las infracciones simples como "simplemente reglamentarias", y que chocaba frontalmente con el principio de legalidad contemplado en el artículo 25.1 de la Constitución, convirtiendo a las relaciones entre la Ley y el Reglamento en su tipificación, en un problema doctrinal recurrente¹⁷¹⁵.

La Ley 25/1995, ha intentado paliar los problemas de legalidad sancionadora que planteaba la redacción anterior. Así el segundo apartado del nuevo artículo 78, autoriza a otras leyes, las propias de cada tributo a tipificar infracciones simples, y a especificarlas reglamentariamente.

Esta posibilidad de que, en definitiva, sean las normas reglamentarias quienes concreten y especifiquen las infracciones simples ha sido muy discutida ya que en el ámbito sancionador rige el principio de que las infracciones deben estar

¹⁷¹⁴ Ver ARAGONES BELTRAN, E. en la obra colectiva : "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 145.

¹⁷¹⁵ Ver ARAGONES BELTRAN, E. en la obra colectiva : "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 146; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 406.; BANACLOCHE PEREZ, J.: "La Ley General Tributaria reformada...", op. cit., pág. 45; PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., págs. 61 y 62.

tipificadas por la Ley, como ha señalado en la S.T.C. 341/1993, de 18 de noviembre, sin excluir que la ley "contenga remisiones a normas reglamentarias, siempre que en aquélla queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica y la naturaleza y los límites de las sanciones a imponer"¹⁷¹⁶.

A este respecto, el T.C. admite que la Ley utilice conceptos abiertos y se remita a normas de rango inferior en la S.T.C. de 17 diciembre de 1990, pero prohíbe la remisión en blanco de la Ley a la norma reglamentaria como ha puesto de manifiesto en la S.T.C. de 7 de abril de 1987.

¹⁷¹⁶ Debemos transcribir por su importancia el Fundamento Jurídico 10º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 341/1.993, de 18 de noviembre cuando señala:

"La vigencia del principio *nullum crimen nulla poena sine lege* en el ordenamiento sancionador administrativo conlleva, a imagen de lo predicable en el Derecho Penal, la doble garantía, material y formal, consistente, en primer lugar, "en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas", y también, junto a ello, en la suficiencia de rango de las normas tipificadoras y sancionadoras, pues la locución "legislación vigente" que emplea el artículo 25.1 de la Constitución es expresiva de una reserva de Ley en materia sancionadora (S.T.C. 42/1987, F.J. 2º; en términos análogos, y entre otras SS.T.C. 69/1.989, F.J. 1º; 22/1.990, F.J. 7º y 61/1.990, F.J. 7º). En lo que se refiere, de modo específico, a la garantía formal, hemos dicho también que el mandato del citado artículo 25.1 "determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal, pero no excluye que esa norma contenga remisiones a normas reglamentarias, siempre que en aquélla queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica (de tal manera que sólo sean infracciones las acciones u omisiones subsumibles en la norma con rango de Ley) y la naturaleza y límites de las sanciones a imponer". La Constitución - señalamos en la misma resolución - "prohíbe la remisión al reglamento que haga posible la regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (...), pero no impide la colaboración reglamentaria en la normativa sancionadora" (S.T.C. 3/1988, F.J. 9º; en análogos términos, S.T.C. 101/1988, F.J. 3º)".

Recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, ahora en la nueva redacción de los artículos 78 y 83 de la L.G.T. se detallan con mayor precisión las infracciones simples más habituales¹⁷¹⁷ y podemos decir que se mejora notablemente en atención al respeto debido al principio de legalidad, la redacción de los apartados 2 y 3 del artículo 78, al configurarse en estos preceptos la imposibilidad de efectuar regulaciones reglamentarias independientes y no subordinadas claramente a la Ley, pues siempre habrán de limitarse a "especificar" supuestos, dentro de los límites legales¹⁷¹⁸.

3.- Sanciones por incumplimiento de los deberes de información.

Pueden consistir en multas o sanciones de tipo pecuniario, pero además y junto a éstas, con carácter accesorio, las infracciones simples pueden ser sancionadas con multas no pecuniarias que conllevan básicamente la prohibición de contratar con el Estado, de percibir subvenciones o ayudas públicas y de desempeñar determinadas profesiones o determinados cargos públicos¹⁷¹⁹.

¹⁷¹⁷ En este sentido PEÑA GARBIN, J.M.: "Todo sobre la Inspección de Hacienda", op. cit., pág. 189.

¹⁷¹⁸ Como señala ARAGONES BELTRAN, E.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., págs. 146 y 147. En el mismo sentido ver el artículo 129.3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁷¹⁹ Estos tipos de sanciones son comunes tanto a las infracciones simples como a las graves. Ver, por todos, la clasificación de las sanciones tributarias que efectúa FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 408.

3.1.- Sanciones pecuniarias.

El artículo 83 de la Ley General Tributaria, reformado por la Ley 25/95, sigue regulando las sanciones que corresponden a las infracciones simples, pero mejora la redacción anterior, que fue introducida por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1.988¹⁷²⁰. La nueva redacción ha perseguido dos objetivos fundamentales, por una parte, incorporar al texto codificador las modificaciones operadas en materia de sanciones por infracciones simples vía Ley presupuestaria; y por otro, sistematizarlas en concordancia con lo establecido en el nuevo artículo 78.

Puesto que en las infracciones simples no existe un perjuicio económico o cantidad dejada de ingresar que sirva de referencia, las multas que se imponen no se expresan en un tanto por ciento o porcentaje sino en cantidades "fijas" por cada infracción que se cometa. Esto no quiere decir que por cada infracción corresponda siempre un mismo importe ya que la ley establece para cada tipo de infracción simple una cantidad mínima y otra máxima de multa. El importe exacto que se impone en cada caso concreto se calculará en función de las circunstancias que intervengan en su graduación.

El artículo 83.1 establece "*cada infracción simple será sancionada con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes:*". Es decir, este artículo establece una multa general y a continuación fija otros importes especiales o distintos para las infracciones simples más comunes o habituales en la práctica. La multa que se impone será la general, salvo que la infracción cometida tenga prevista

¹⁷²⁰ Cuyo artículo 112, modificó la redacción que del artículo 83 había efectuado la Ley 10/85, de 26 de abril.

una distinta, ya sea en el propio artículo 83 L.G.T. o en la Ley que haya tipificado dicha infracción simple.

Las multas por incumplimiento de los deberes de información del 111 y 112 L.G.T. están contempladas en el apartado 2 del reformado artículo 83 L.G.T., recogándose de esta forma en un sólo apartado el contenido de los anteriores apartados 4 y 5 del mismo artículo.

La novedad más destacable desde el punto de vista técnico, que efectúa la Ley 25/95, consiste en sustituir la expresión inicial "*La falta de presentación de declaraciones o relaciones o no proporcionar los datos requeridos individualmente*"¹⁷²¹ por la más correcta "*Incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado*", puesto que técnicamente debe distinguirse entre declaraciones tributarias, que únicamente cabe que sean realizadas por los propios sujetos pasivos y comunicaciones de datos, que afectan a los deberes de información de terceros. Aunque el precepto, no obstante, sigue mencionando las "declaraciones" cuando quiere referirse a las "comunicaciones"¹⁷²².

Las multas por este concepto oscilan entre las 1.000 y las 200.000 pesetas, por cada dato omitido, falseado o incompleto, se sanciona, pues, atendiendo al número de datos omitidos, falseados, o que se hayan dejado de completar, con determinados límites máximos.

¹⁷²¹ Con que se iniciaba el apartado 4 del artículo 83 según la redacción que le dio la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, que casi literalmente reproducía la efectuada por la Ley 10/1985: "4. *La falta de presentación de declaraciones o relaciones o la no aportación de los datos requeridos individualmente*".

¹⁷²² ARAGONES BELTRÁN, E.: "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 186.

Estos límites máximos a la cuantía total de la sanción impuesta dependen de la actividad que realice el sujeto infractor, así en el caso de que éste sea empresario o profesional no podrán exceder del 3% del volumen de operaciones en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción, cifrándose en 5.000.000 ptas. la cuantía máxima de sanción si este año natural anterior fue el de inicio de la actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular.

Si el sujeto infractor no realiza una actividad empresarial o profesional, por ejemplo, si se trata de funcionarios, el límite de la sanción total impuesta es de 300.000 ptas.

El párrafo segundo de este artículo 83.2 L.G.T. contiene unas sanciones cualificadas para el supuesto de que no pudiera conocerse la información solicitada, ni el número de datos que ésta debiera comprender, como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables o formales, atenuándose también la sanción en el caso de que el sujeto infractor no realice actividades profesionales o empresariales.

La nueva redacción del precepto no ha despejado todas las dudas que suscita a la doctrina¹⁷²³ la concreción de los errores reiterados cuando la información se suministra en soporte informático, en especial - y debido a que lo que se sanciona es cada dato omitido, falseado o incompleto -, si un mismo dato erróneo, repetido en muchas operaciones se configura como un sólo error o como varios.

¹⁷²³ Planteadas por GOLMAYO ALONSO, L. y CARBAJO VASCO, F.: "Comentarios a las modificaciones del régimen sancionador introducidas en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria". Actualidad Tributaria, núm. 5, 1.995, págs. D109 a D142.

Al respecto ARAGONÉS BELTRÁN¹⁷²⁴ entiende que en base al principio de culpabilidad, si el error informático es doloso, habrá varias infracciones, tantas como datos resultantes omitidos o falseados, mientras que cuando el error sea por negligencia sólo habrá de entenderse producida una sola infracción.

Las dudas que puedan suscitarse acerca de si se trata de una sola infracción o varias en el caso de la omisión de una operación respecto de la que se hubiese tenido que declarar, por ejemplo, el domicilio, importe, código postal, etc., siguiendo al mismo autor, ARAGONÉS BELTRÁN, deben resolverse en base a la mención legal al "dato incompleto" en favor del infractor, existiendo una sola infracción aunque se omitan varios extremos de un único dato.

Un supuesto concreto de incumplimiento de los deberes de suministrar información tributaria de terceros sancionable en base al artículo 83.2 L.G.T., lo constituye el artículo 83.6 apartado cuarto de la Ley General Tributaria, tipificando el incumplimiento de estos deberes en que pueden incurrir las entidades de crédito si no presentan las declaraciones o comunicaciones como consecuencia de la omisión del NIF o de otros datos o su inexactitud por parte del titular de las cuentas u otras operaciones.

El antiguo artículo 83.6 LGT que sancionaba el obstruccionismo a la actuación de la Inspección entendida en sentido amplio y comprensiva de la obtención directa de información, varía su ubicación, ahora constituye el artículo 83.7, y amplía el área de aplicación a la actuación de la recaudación de tributos. Conservándose los límites mínimo y máximo -50.000 a 1.000.000 pesetas - de la cuantía de la multa.

¹⁷²⁴ En los comentarios que efectúa al artículo 83 en la obra colectiva "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit, pág. 187.

3.1.1.- Graduación de las sanciones.

El importe exacto de la sanción se obtiene aplicando los criterios de graduación recogidos en la L.G.T. o los específicos que pudieran estar previstos para algunas infracciones concretas en las leyes propias de los tributos que las tipifiquen.

Con carácter general, las circunstancias que intervienen en la graduación de las infracciones simples están reguladas en el artículo 82 L.G.T., reformado por la Ley 25/95, de 20 de julio¹⁷²⁵, mejorando la deficiente graduación de las sanciones efectuada por la Ley 10/85¹⁷²⁶.

Un primer aspecto a destacar de la reforma es la eliminación del criterio de graduación¹⁷²⁷ que afectaba a las

¹⁷²⁵ La Exposición de Motivos de esta Ley pone especial énfasis en mejorar este tema al señalar que "se introducen sustanciales reformas en lo relativo a los criterios de graduación de las sanciones, de suerte que sean más eficaces, se apliquen sobre conductas de especial gravedad y no conduzcan, de forma automática, al incremento de las sanciones tributarias".

¹⁷²⁶ Efectivamente, la graduación de las sanciones fue una de las cuestiones que provocó mayores rechazos a la Ley 10/1985, ver en este sentido ARAGONES BELTRAN, E. en la obra colectiva : "La Reforma de la Ley General Tributaria...", op. cit., pág. 170. Quizás por esta razón, el nuevo artículo 82 haya sido calificado como uno de los artículos "estrella de la reforma" por PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 78.

¹⁷²⁷ También han sido suprimidos el criterio de la "capacidad económica del sujeto infractor" y el de la "cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública", previstos en las letras b) y g), respectivamente, del artículo 82 redactado conforme a la Ley 10/85, que eran aplicables únicamente a las sanciones por infracciones graves a tenor del artículo 11 del Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, y por lo tanto no operaban para graduar las sanciones en caso de incumplimiento de los deberes de colaboración o de información tributaria de terceros, por cuanto no creemos necesario abundar en las razones de su derogación.

sanciones por infracciones simples¹⁷²⁸, "la buena o mala fe de los sujetos infractores", que había sido criticado por la doctrina¹⁷²⁹ por la fuerte carga subjetiva que conllevaba, resultando incoherente con un sistema que, por imperativos constitucionales, recoge el principio de culpabilidad¹⁷³⁰, aunque si se deseaba mantener como circunstancia graduatoria de la sanción el diferente grado de culpabilidad del sujeto infractor, "sólo la mala fe debería mantenerse en el texto legal" pero únicamente para agravar las sanciones por infracciones graves¹⁷³¹.

¹⁷²⁸ Siendo aplicable también para graduar las sanciones por infracciones graves.

¹⁷²⁹ Podemos citar entre otros, a MARTIN QUERALT, J y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op. cit., págs. 507 y 508.

¹⁷³⁰ Como señalan PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: "La Reforma de la Ley General Tributaria", op. cit., págs. 78 y 79: "En un sistema sancionador en el que el elemento subjetivo constituye un elemento integrante de la infracción, el elemento culposo resulta imprescindible en su tipificación", por lo que la buena fe, de producirse, como han puesto de manifiesto GARCIA DE LA MORA, L. y MARTINEZ LAGO, M. A.: "o quedaría equiparada a la simple negligencia o eliminaría incluso a ésta, produciendo como consecuencia la desaparición de la conducta infractora". En "La sanción de las infracciones tributarias y su graduación". Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma". Vol. II. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. I.E.F., Madrid, 1.991, pág. 1219.

¹⁷³¹ Ver en este sentido GARCIA DE LA MORA, L. y MARTINEZ LAGO, M.A.: "La sanción de las infracciones tributarias y su graduación", op. cit., pág. 1220, al comentar el artículo 14 del R.D. 2.631/1985, relativo al criterio de la buena o mala fe del sujeto infractor, entendiendo que el criterio de la "buena fe" no podía "operar respecto a las sanciones por infracciones simples, precisamente por constituir estos tipos infractores, conductas contrarias a la citada presunción". Asimismo, no resulta idónea respecto a las graves ya que carece de efecto reductor de la sanción. En relación a la "mala fe", la mayoría de los casos que enumera el reglamento - excepto el caso de facilitar a la Administración Tributaria datos o informaciones falsos - son los mismos que contiene el artículo 83.3 LGT, no pudiendo aplicarse el criterio de la mala fe respecto a las sanciones por infracciones simples puesto que rige la prohibición de doble valoración recogida en el artículo 59 del Código Penal, trasladable al

El reformado artículo 82 mantiene vigentes el resto de criterios aplicables para graduar las sanciones por infracciones simples, que se incorporaron en virtud de la Ley 10/85, pero introduce, en el régimen legal aplicable, uno de nuevo, se trata de "la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta".

A continuación vamos a proceder al estudio de los criterios de graduación de las sanciones por incumplimiento del deber que estamos analizando, tras la modificación efectuada por la Ley 25/95, de 20 de julio, a la Ley General Tributaria.

Si bien en este análisis deberemos tener en cuenta¹⁷³² que por expreso mandato de la Disposición Final Segunda de la Ley 25/95, continúa vigente en todo lo que no contradiga a la misma y hasta que se aprueben las disposiciones necesarias para su desarrollo y ejecución, el Real Decreto 2.631/1.985, de 18 de diciembre, que ha tratado de reducir el ámbito de libertad que otorga la L.G.T. a los órganos administrativos respecto a la graduación de las sanciones, desarrollando un complicado sistema de graduación que se mueve dentro de las líneas generales marcadas por la Ley General Tributaria¹⁷³³.

Además, en beneficio del principio de seguridad jurídica, con la finalidad de unificar los criterios de aplicación del nuevo

ámbito sancionador tributario. Pudiendo aplicarse única y exclusivamente este criterio a las sanciones por infracciones graves.

¹⁷³² Además de la Circular de la Secretaría General de Hacienda 8/1.988, de 22 de julio, que establece criterios de calificación y sanción de diversas infracciones simples y graves y el Real Decreto 1.398/1.993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, de aplicación supletoria.

¹⁷³³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 410.

régimen sancionador, y concretar los preceptos de naturaleza reglamentaria que deban considerarse vigentes y los que sean derogados o modificados por la nueva Ley, se dictó la Instrucción 6/1995, de 26 de julio, de la Dirección general de la A.E.A.T., sin embargo circunscrita a los criterios de graduación de las sanciones por infracciones graves, y que nada nuevo aporta en relación a la graduación de las que sean aplicables a las infracciones del deber de colaboración e información tributaria de terceros.

a) La reincidencia o comisión repetida de infracciones tributarias.

La doctrina ha puesto de manifiesto la excesiva indeterminación legal de este criterio¹⁷³⁴, sin embargo, siguiendo a MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO¹⁷³⁵ podemos decir que se trata de un criterio agravante¹⁷³⁶ de las sanciones a imponer, que exige que las sanciones impuestas con

¹⁷³⁴ Al respecto pueden citarse PEREZ ROYO, F.: "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", op. cit., pág. 386; CARBAJO VASCO, D.: "Los criterios de graduación de las sanciones tributarias en el Real Decreto 2.631/1.985". Gaceta Fiscal, nº 31, 1.986, pág. 95; CRUZ AMOROS, M.: "Infracciones y sanciones tributarias en el proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal". Gaceta Fiscal, núm. 14, 1984, pág. 85.

¹⁷³⁵ MARTIN QUERALT, J y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op. cit., pág. 509.

¹⁷³⁶ La función agravante de este criterio "manifiesta un juicio ampliamente difundido, conforme al cual debe aumentarse la sanción de quien, al cometer una infracción, hubiese sufrido la imposición de una sanción por una conducta anterior de características más o menos similares", como señalan GARCIA DE LA MORA, L. y MARTINEZ LAGO, M.A.: "La sanción de las infracciones tributarias y su graduación", op. cit., pág. 1235, citando a CORDOBA RODA, en el prólogo a la obra de MIR PUIG, S.: "La reincidencia en el Código Penal. (Análisis de los artículos 10.14, 10.15, 61.6 y 516.3)." Ed. Bosch, Barcelona, 1.974, página 7.



anterioridad hayan adquirido firmeza¹⁷³⁷ y que la reiteración vaya referida a infracciones de la misma especie, y a un mismo sistema tributario¹⁷³⁸, sea el estatal, el de una Comunidad Autónoma o el de una Corporación Local.

Es aplicable tanto a las sanciones por infracciones simples como a las graves, y su justificación radica en el "plus de peligrosidad" que revela la conducta del sujeto que ya fue infractor tributario, siendo la identidad del sujeto infractor y del ofendido (la Hacienda afectada) el factor determinante de la reiteración¹⁷³⁹.

¹⁷³⁷ PEREZ ROYO, F: "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", op. cit., pág. 386, se plantea la duda acerca de si la "comisión repetida" debe referirse a la existencia de infracciones anteriores, sancionadas con resolución firme, o si, por el contrario, cabe considerar la presencia de infracciones múltiples descubiertas por la Inspección y aún no sancionadas, entendiéndose "que la única solución aceptable es la primera, en virtud del principio de presunción de inocencia y el derecho a la efectiva tutela judicial". La exigencia de firmeza de las anteriores infracciones está contenida en el art. 13.1.d) del R.D. 2.631/1.985. Al respecto la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1.993 señala: "Como esta figura está en función de la comisión anterior de otras infracciones tributarias, su efecto agravatorio no se produce hasta tanto no se agote el procedimiento sancionador dando lugar a un acto firme; no es bastante que haya constancia de un acta anterior si no se acredita también que ésta ha desembocado en la imposición de una sanción igualmente firme. Sería pues contrario al principio de propia defensa exigir que el interesado probase que no ha sido sancionado con anterioridad, hecho negativo, ajeno a su incumbencia probatoria, que recae en este caso en la Administración al apoyar su decisión en un precedente fácil de acreditar por su parte, si el acta de la inspección siguiendo su curso natural hubiera desembocado en un acto sancionador del que existiría sin duda, una constancia documental susceptible de aportación a los autos".

¹⁷³⁸ Como señala el artículo 15 del R.D. 2.631/1985.

¹⁷³⁹ En opinión unánime de la doctrina, por todos, PEREZ ROYO, F.: "Los delitos y las infracciones...", op. cit., págs. 386-387.

b) la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Se trata de un criterio de graduación que el artículo 16 del R.D. 2.631/1.985, intenta definir al establecer que “*se considerará que existe, entre otros casos, (...) cuando los obligados tributarios se nieguen a atender los requerimientos de la Administración en orden a obtener el cumplimiento de sus obligaciones*”, siendo criticado este intento definatorio de la norma reglamentaria desde el punto de vista de técnica tipificadora y de la seguridad jurídica, “*pues al señalar una sola de las posibles situaciones que originarán su apreciación, aparece como una circunstancia que admite todo tipo de matizaciones*”¹⁷⁴⁰.

Como señalan GARCIA DE LA MORA y MARTINEZ LAGO¹⁷⁴¹ quizás, por esto el Reglamento General de la Inspección intenta concretar en mayor medida esta modalidad de la conducta del sujeto infractor en su artículo 41¹⁷⁴².

¹⁷⁴⁰ GARCIA DE LA MORA, L. y MARTINEZ LAGO, M.A.: "La sanción de las infracciones tributarias y su graduación", op. cit., pág. 1240; PONT MESTRES, M.: "En torno a las características de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria", Gaceta Fiscal, nº 25, 1.985, pág. 129

¹⁷⁴¹ En "La sanción de las infracciones tributarias y su graduación", op. cit., pág. 1240.

¹⁷⁴² En el cual se señala:

"1. *Se considerará obstrucción o resistencia a la actuación inspectora toda conducta del obligado tributario con quien se entiendan las actuaciones, su representante o mandatario, que tienda a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras.*

2. *En particular, constituirá obstrucción o resistencia a la actuación inspectora:*

a) *La incomparecencia reiterada del obligado tributario, salvo causa justificada, en el lugar, día y hora que se le hubiesen señalado en tiempo y forma para la iniciación de las actuaciones, su desarrollo o terminación, en los términos previstos en el artículo 32 de este Reglamento.*

Se trata de un criterio de graduación de las sanciones tanto en relación con las infracciones simples como respecto a las graves¹⁷⁴³, aunque respecto a las primeras no deberá actuar si se trata de una conducta sancionada conforme al artículo 83.7 L.G.T., en aras de respetar el principio penal de prohibición de doble valoración¹⁷⁴⁴.

c) la utilización de medios fraudulentos o de personas interpuestas.

La introducción de este criterio constituye una novedad de la Ley 25/1995, en realidad se trata de dos circunstancias diversas: la primera, la utilización de "medios fraudulentos", que la Ley, más que preocuparse de definir, sólo nos ofrece dos ejemplos en el apartado c) del artículo 82.1, al establecer que por tales, deberá entenderse, principalmente: "*la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados*",

b) *La negativa a exhibir los libros, registros y documentos de llevanza y conservación obligatorias.*

c) *La negativa a facilitar datos, informes, justificantes y antecedentes relacionados con el obligado tributario y que expresamente le sean demandados, así como al reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con hechos impositivos o su cuantificación.*

d) *Negar indebidamente la entrada de la Inspección en las fincas y locales o su permanencia en los mismos.*

e) *Las coacciones o la falta de la debida consideración a la Inspección, sin perjuicio de las demás responsabilidades que quepa exigir."*

¹⁷⁴³ Además de criterio para graduar las sanciones, esta circunstancia interviene en la actual redacción de la Ley General Tributaria, también como situación definitoria de un tipo de infracción simple agravada en la sanción y contemplada en el art. 83.7, y como un supuesto determinante de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases impositivos, artículo 50 Ley General Tributaria.

¹⁷⁴⁴ Como señalan GARCIA DE LA MORA, L. y MARTINEZ LAGO, M.A.: "La sanción de las infracciones tributarias y su graduación", op. cit., pág. 1241.