



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

**El Deber de Informar a la
Administración Tributaria**

Presentado por:

Juan Eladio García Barcina

Tutelado por:

Marta Villarín Lagos

Valladolid, diciembre de 2019

RESUMEN

En el presente Trabajo de Fin de Grado analizaremos el deber de informar a la Administración tributaria, como manifestación del deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 C . Estudiaremos de manera detallada el deber de informar sobre terceros, su conceptualización, su naturaleza jurídica, así como los sujetos obligados a su cumplimiento. Seguidamente, veremos los límites tanto constitucionales como legales que acotan la potestad administrativa de obtención de la información preservando la intimidad del individuo, así como los métodos de obtención de la información empleados por la Hacienda Pública. Finalmente, abordaremos el posterior tratamiento que la Administración da a los datos obtenidos.

ABSTRACT

In this Final Degree Project we will analyze the duty to inform the Tax Administration, as a manifestation of the duty to contribute to the maintenance of public expenses of art. 31.1 C. We will study in detail the duty to inform about third parties, their conceptualization, their legal nature, as well as the subjects obliged to comply. Next, we will see both the constitutional and legal limits that limit the administrative power to obtain the information while preserving the privacy of the individual, as well as the methods of obtaining the information used by the Public Treasury. Finally, we will address the subsequent treatment that the Administration gives to the data obtained.

PALABRAS CLAVE

Deber de contribuir, deber de información tributaria, deber de información tributaria acerca de terceros, trascendencia tributaria, derecho a la intimidad, capacidad contributiva, requerimiento de información, obtención por suministro, relaciones económicas, profesionales y financieras.

KEY WORDS

Duty to contribute, Duty of tax information, duty of tax information about third parties, tax significance, right to privacy, tax capacity, information requirement, obtaining by supply, economic, professional and financial relationships, economic privacy

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	7
2. EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	9
3. EL DEBER DE INFORMAR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	13
3.1. Concepto.....	13
3.2. Naturaleza jurídica.....	20
3.2.1. Deberes de información y obligaciones tributarias.....	21
3.2.2. El principio de legalidad en el deber de informar sobre terceros.....	23
3.2.3. El principio de buena fe en el deber de informar sobre terceros.....	24
3.2.4. El principio de subsidiariedad en la información tributaria sobre terceros.....	26
3.3. Sujetos obligados al deber de información	27
3.4. Límites y restricciones al deber de información	31
3.4.1. Límites constitucionales	31
3.4.1.1. El derecho a la intimidad.....	31
3.4.1.1.1. La intimidad económica. El secreto bancario.....	34
3.4.1.2. La inviolabilidad del domicilio.....	38
3.4.1.3. El secreto de las comunicaciones.....	40
3.4.2. Límites legales.....	40
3.4.2.1. El secreto estadístico.....	41
3.4.2.2. El secreto de las diligencias sumariales.....	41
3.4.2.3. El secreto del protocolo notarial.....	43
3.4.2.4. El secreto profesional.....	45
3.5. Métodos y procedimientos para la obtención de información con trascendencia tributaria	50
3.5.1. La obtención de información mediante el establecimiento de deberes en normas de alcance general.....	50
3.5.1.1. Declaración anual de operaciones con terceros:.....	52
3.5.1.2. Suministro de las entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.....	55
3.5.1.3. Declaración informativa sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.	55
3.5.2. La obtención de información mediante requerimientos individualizados.....	58

3.5.2.1.	Presupuestos habilitantes de la potestad	60
3.5.2.2.	El requerimiento de información (arts. 55-57 RGPGIT).....	61
3.6.	Uso tratamiento y protección de los datos obtenidos	65
3.6.1.	El controvertido tratamiento de información suscitado por la publicación de la lista de grandes defraudadores y las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública.	70
4.	CONCLUSIONES.....	74
5.	BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES	77
5.1.	Bibliografía	77
5.2.	Webgrafía.....	79
5.3.	Jurisprudencia	80
5.3.1.	Tribunal Constitucional:.....	80
5.3.2.	Tribunal Supremo:	80
5.3.3.	Audiencia Nacional:.....	80
5.3.4.	Tribunales Superiores de Justicia	81
5.4.	Resoluciones de la doctrina administrativa.....	81

1. INTRODUCCIÓN

El deber de informar a la Administración tributaria tal y como hoy lo conocemos es fruto de la evolución legislativa de nuestro ordenamiento. Tomaremos como punto de partida la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, la cual supuso un aumento tal en el número de figuras impositivas que la Hacienda Pública se vio sobrepasada. La nueva realidad impositiva ocasionó una transformación en la forma de gestionar los tributos. La Hacienda Pública dejó de ser una Administración meramente gestora, y centró sus esfuerzos en controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los ciudadanos.

Este nuevo sistema tiene como eje vertebrador la colaboración del conjunto de la ciudadanía para la correcta aplicación de los tributos, fundamentado en la existencia de una conciencia tributaria en el conjunto de la población, dada su naturaleza de colectividad interesada. La participación de los ciudadanos implica el cumplimiento de una serie de obligaciones y deberes formales y materiales, relativos tanto a su situación económica como a la de terceras personas.

La consagración constitucional (art. 31.1 CE) del deber de todo ciudadano a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica actúa como fundamento para establecer cualquier prestación personal. La imposición de obligaciones tributarias de contenido económico basadas en la capacidad económica se encuentra plenamente avalada por el contenido del art. 31.1. Sin embargo, esto no está tan claro en el establecimiento de obligaciones económicas que dependen de la capacidad económica de un tercero o para la imposición de los deberes de colaboración de naturaleza no patrimonial.

No son pocos los autores que consideran que lo dispuesto por el art. 31 de la CE se ha visto superado por la realidad tributaria, y por su extensiva interpretación por parte del Tribunal Constitucional, aumentando el volumen de deberes y obligaciones de los individuos independientemente de su capacidad económica, fundamentándose en su condición de ciudadano.

Es lógico que la Administración tributaria tenga la necesidad de conocer detalladamente la situación fiscal real de los ciudadanos, a fin de comprobar si cumplen correctamente con el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Dicha información provendrá principalmente de dos fuentes; del propio obligado tributario, o de terceros con los que

aquel mantiene algún tipo de relación económica, profesional o financiera reveladora de una cierta capacidad económica. La Ley General Tributaria establece en su artículo 29.2. f) el deber de los obligados tributarios de comunicar a la Administración cualquier información relativa al hecho imponible, complementado por los artículos 93 y 94, obligando a terceros a proporcionar información sobre distintos contribuyentes aplicando sobre los ciudadanos una presión fiscal indirecta. De esta forma, cruzando las informaciones obtenidas, se tendrá una imagen veraz de la situación tributaria del sujeto pasivo. Se establece, por tanto, el deber de informar a la Administración tributaria sobre terceros fruto de las relaciones profesionales, económicas y financieras con ellos mantenidas como una prestación de carácter autónomo e independiente.

La LGT, en los mencionados artículos 93 y 94, establece dos formas de obtención de la información acerca de un tercero: mediante el establecimiento de un deber general de suministrar determinados datos automáticamente a la Administración, también conocida como obtención por suministro, o a través de la actuación concreta de los órganos administrativos en lo que se conoce como obtención por captación.

El motivo de la elección del deber de informar a la Administración tributaria como tema del presente trabajo es la especial incidencia de este deber sobre la intimidad de las personas, por lo que exploraremos hasta qué punto las actuaciones del Estado y demás entes públicos pueden interferir en la vida privada del ciudadano, corriendo el riesgo de incurrir en un paternalismo excesivo, propio de países no democráticos.

He estructurado este trabajo de fin de grado en dos capítulos. En el primero abordaremos el deber informar a la Administración tributaria desde el prisma constitucional. En el capítulo segundo nos ocuparemos del deber de informar a la Hacienda pública sobre terceros, estudiando su naturaleza jurídica, los sujetos por él obligados, así como las circunstancias y preceptos que lo limitan, además del desarrollo de los métodos para la obtención de la información anteriormente mencionados.

Por último en lo que a la metodología y fuentes se refiere, todo el contenido del presente trabajo proviene de las normas de derecho tributario que establecen y regulan el deber de información, especialmente la Ley General Tributaria y el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como de la

interpretación que de ellas han realizado a lo largo de los años la jurisprudencia, la doctrina administrativa y la doctrina científica.

2. EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Tal y como ha afirmado el Tribunal Constitucional, la Constitución española de 1978 es la “*Norma Fundamental y fundamentadora del ordenamiento jurídico*”¹, supone el eje vertebrador de todo nuestro ordenamiento, siendo lógico que todo análisis jurídico parta del texto constitucional como base.

El caso que nos atañe no podría ser una excepción. Aunque, si bien es cierto que el deber de información tributaria no se encuentra expresamente recogido entre las líneas de nuestra Constitución, está íntimamente relacionado con el artículo 31.1, el cual consagra el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la aplicación de un sistema tributario justo.

Comencemos transcribiendo la literalidad de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. La introducción de este precepto no es una novedad, puesto que a lo largo de nuestra historia constitucional se ha venido repitiendo desde que surgiese, por primera vez, en el artículo 8 de la Constitución de 1812, aprobada por las Cortes de Cádiz, en los diferentes textos constitucionales hasta nuestros días². La consideración constitucional del deber contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, no se circunscribe únicamente a nuestro país, es común encontrar preceptos similares al artículo 31.1 CE en nuestro entorno europeo. Así por ejemplo, llama la atención el caso del artículo 53 de la Constitución Italiana de 1954³ de casi idéntica redacción al precepto español. El artículo 31.1 establece el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo, por tanto, el

¹ STC 31 de marzo de 1981.

² Aranda Álvarez. E “Sinopsis artículo 31 de la Constitución”.

<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2>.

³ Art. 53 de la Constitución italiana de 1954: “*Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad*”.

deber de prestar información tributaria concebido como un deber de colaboración con la Administración inferido del propio artículo 31, cuyo fin último es agilizar y facilitar el proceso de aplicación de tributos en lo que algunos autores han denominado “privatización”.⁴ Parte de la doctrina, además de concebir el artículo 31.1 CE como presupuesto legitimador del deber de información a la Hacienda Pública, encuentra su fundamento en la definición contenida en el artículo 1.1 CE⁵, que articula España como un Estado social y democrático de derecho, así como una garantía material de la igualdad enunciada en el artículo 9.2 CE.⁶ Detengámonos un momento en el artículo 1.1 de la Constitución. La configuración de España en estos términos tiene por objeto alcanzar una igualdad real, material, mediante la redistribución equitativa de las rentas a través de la política fiscal. Según PÉREZ LUÑO, esto implicaría “*la necesidad de incluir en el sistema de los derechos fundamentales no sólo a las libertades clásicas, sino también a los derechos económicos, sociales y culturales como categorías accionables y no como meros postulados programáticos*”⁷. Configurando la llamada “Constitución fiscal o financiera”⁸ instrumento fundamental para la efectiva consecución de lo dispuesto en el artículo primero de nuestra carta magna.

La inclusión del deber de contribuir a través del artículo 31 supone la consideración, tal y como señala ESCRIBANO, del interés fiscal “*como uno de los bienes jurídicos asumidos por la Constitución*”⁹. Concepto adoptado de la doctrina italiana, y respaldado jurisprudencialmente por la Corte Costituzionale italiana en la sentencia 45/1963, al considerarlo como “*el interés general que supone la recaudación de los tributos, ya que estos posibilitan la financiación de los servicios estatales.*” No obstante, la tutela del interés fiscal ha de llevarse a cabo de manera

⁴ Autores como FERREIRO utilizan el término privatización, en vez de colaboración, para referirse a la intervención de los administrados en el proceso de aplicación de los tributos, en referencia a “*las nuevas tareas encomendadas a los ciudadanos-contribuyentes tras la generalización de las autoliquidaciones y la asunción de funciones liquidadoras por parte de la Inspección de tributos*”. FERREIRO LAPATZA, J. J. “Estudio acerca de la privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales Económico -Administrativos” Revista Española de Derecho Financiero, núm. 37, 1983, págs. 81 y ss. Mencionado por la profesora SÁNCHEZ LÓPEZ. M.E., “*Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2001 pág. 41.

⁵ Artículo 1.1 CE “*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*”.

⁶ CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO., SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, 1990, pág. 239.

⁷ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Derecho humanos, Estado de derecho y Constitución*, ED., Tecnos, Madrid, 1.991. págs. 142, 228 y 229.

⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución. (Los límites de poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36 , pág. 25.

⁹ ESCRIBANO, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas Madrid 1988, pág. 195.

proporcional buscando el equilibrio respecto de los diferentes derechos o intereses con los que eventualmente podría entrar en conflicto¹⁰. Siguiendo las tesis de ESCRIBANO, la constitucionalización del deber de contribuir conlleva la transformación del sistema tributario, abandonando la concepción liberal puramente recaudatoria. Autores como HERRERA MOLINA, aparte del deber de contribuir, señalan como fundamento constitucional del deber de informar la consecución de la justicia tributaria mediante la lucha contra el fraude fiscal. Además, podemos encontrar otros presupuestos legitimadores del deber de información tributaria, como son el principio de coordinación administrativa recogido en el art 103.1 CE, para aquellos casos en los que el obligado a colaborar es un ente público. También podríamos hablar de los principios de solidaridad y colaboración en el supuesto de requerir información a un tercero.

A la luz de lo expuesto hasta ahora queda claro que los deberes de información constituyen un parte indispensable en aras de la efectiva realización del deber de contribuir. Partiendo de esta base, HERRERA MOLINA concibe el deber de información como una variante de la obligación de contribuir (31.1 CE) de naturaleza no patrimonial¹¹. En la actualidad el sistema financiero estatal es el principal instrumento orientado a la efectiva realización de los principios rectores de la política social y económica, mediante la asignación de manera equitativa de los ingresos al gasto público. En otras palabras, la finalidad del deber de contribuir es la consecución real del interés fiscal, entendido como un interés social basado en la solidaridad, no siendo exigible únicamente de los administrados que realicen el hecho imponible, sino a todos aquellos *“obligados a los que se le impone los deberes de colaboración”*. La consideración de deber de información en tanto deber de colaboración como parte inherente del deber de contribuir, hace de éste y de todos los procedimientos que conlleva una realidad compleja. El artículo 31.1 CE no reduce el deber de contribuir exclusivamente al pago del tributo. La doctrina mayoritaria entiende que al sostenimiento del gasto público se contribuye, además de realizando la prestación principal de naturaleza dineraria, *“mediante la ordenación de las conductas ciudadanas conforme a las exigencias del ordenamiento tributario en pos de la más eficaz aplicación de los tributos”*¹². Es decir, el deber de contribuir del art. 31.1 incluye la obligación de realizar prestaciones distintas a la principal, alcanzando el deber de

¹⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ. M.E., *“Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional”* Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2001, pág. 36.

¹¹ HERRERA MOLINA, P.M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*. Ed La Ley, Madrid 1993 págs. 70 y 71.

¹² . ESEVERRI MARTÍNEZ. E., *“Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”*, Estudios de Derecho y Hacienda., t II, Madrid, 1987 cit., pág. 862.

informar tanto al sujeto obligado al pago como a terceros ajenos a la obligación tributaria principal. Revelándose así el deber de colaboración como una de las manifestaciones posibles del deber de contribuir. tal y como vinieron a confirmar las sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990 y 110/1984. En ambas sentencias el Constitucional considera que tanto el deber de prestar información, así como la posibilidad de requerirla, tienen como fundamento constitucional el artículo 31.1 CE. Analicemos las referidas sentencias por separado.

En la primera de ellas, STC 110/1984, el Tribunal Constitucional declaró que sin ninguna duda la *“Administración podrá exigir los datos relativos a la situación patrimonial de un contribuyente, puesto que la simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra”*. El TC señala de igual forma *“la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.”* para lograr una distribución justa de la carga fiscal, lo cual implica que *“la imposición del deber jurídico de colaborar en lo que al suministro de información tributaria se refiere no recae únicamente sobre los contribuyentes afectado de forma directa sino que también puede extenderse a aquellos que puedan prestar una ayuda relevante en vista a conseguir la equidad fiscal”*.

Por otra parte, en la STC 76/1990 de 26 de abril en su Fundamento Jurídico Tercero, el Tribunal Constitucional señala que el deber de contribución recogido en el 31.1 CE *“impone una situación de sujeción y colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”*. Esta sentencia vino a confirmar que las personas tanto físicas como jurídicas deben por motivos de interés público, prestar a la Administración la colaboración que fuere necesaria para el sostenimiento de las cargas públicas.

Queda patente la necesidad que la Administración tributaria tiene de conocer la situación concreta de cada contribuyente con el objetivo de efectuar una correcta aplicación de la norma tributaria. La actividad orientada a tal conocimiento ha sido desarrollada en las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, en los que se manifiesta la potestad conferida a la Hacienda Pública *“para imponer, requerir y acceder a dicha información”* en poder de un obligado tributario. En la actualidad la aportación de datos de trascendencia tributaria recae, además de sobre aquellos sujetos autores del hecho imponible, sobre terceras personas ajenas a la relación tributaria matriz en el supuesto de que dispongan o se encuentren en situación de proporcionar información de relevancia tributaria.

El interés último de los diferentes deberes de información es la correcta aplicación y gestión del conjunto del sistema tributario, y por consiguiente la conservación y preservación del Estado social, es decir la protección de un interés totalmente objetivo cuya titularidad pertenece no solo al ente público, sino al global de la ciudadanía, pues según palabras de SANTI ROMANO, “*resulta frecuente en el derecho público que sujeto del deber sea el mismo sujeto del interés por el cual se tiene dicho deber*”¹³.

Concluiremos, por tanto, que el fundamento constitucional del deber de proporcionar información de relevancia tributaria y de las potestades que este lleva aparejadas se encuentra, como venimos señalando de manera coincidente con la doctrina científica y el Tribunal Constitucional, en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (31.1 CE), siendo dichos deberes y potestades necesarios para la efectiva realización de la obligación tributaria principal: el pago del tributo.

3. EL DEBER DE INFORMAR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Una vez establecido que el deber de informar a la Administración tributaria tiene su fundamento y justificación en la Constitución española de 1978, particularmente en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo establecido en su artículo 31.1, corresponde ahora analizar el significado de ese deber de informar de una forma precisa, cuestión esta a la que se dedicará el presente capítulo del trabajo.

3.1. Concepto

El deber de informar a la Administración tributaria tiene como finalidad principal facilitar a la Administración la aplicación de los tributos mediante el suministro de datos e informes con trascendencia tributaria. Así se desprende claramente de lo dispuesto en el artículo 93.1 de la LGT que lo establece cuando dispone: “*Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con*

¹³ ROMANO, S.: *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*, E.J.E.A.S.A., Buenos Aires, 1.964. págs. 96 y 97.

trascendencia tributaria relacionados a con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas...". El deber de información tributaria en cuanto deber de colaboración comprende, según PALAO TABOADA, "*otros deberes diversos de contenido concreto*" tales como presentar declaraciones tributarias, comunicar a la Administración tributaria las cantidades retenidas por cuenta de terceros, proporcionar información a la Hacienda Pública tanto en relación con los propios tributos como con los de terceras personas, y cumplir con los deberes de registro y contabilidad, concebidos como una información preparada por el contribuyente por si la Administración la necesitase en un futuro.¹⁴

Podríamos definir los deberes de información tributaria como un "*instrumento necesario para la gestión de los tributos y que pueden imponerse tanto a los sujetos pasivos de las prestaciones materiales como a cualesquiera administrado no sujeto de la obligación tributaria material o principal*"¹⁵. Postura doctrinal plasmada en el artículo 29.2.f) de la LGT, concretándose el deber general de colaboración de todo ciudadano en materia tributaria en un deber de información que bebe, a su vez, del deber general de información de naturaleza administrativa recogido en el art 18.1 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas¹⁶. No tiene, por tanto, la colaboración en el ámbito tributario rasgo alguno de voluntariedad, al estar regulada jurídicamente y gozar de un régimen jurídico específico.

De lo dicho hasta ahora podemos extraer la idea de que la función del deber de información tributaria consiste en posibilitar el conocimiento de hechos, hasta entonces desconocidos por la Administración tributaria, necesarios para la efectiva aplicación y gestión de los tributos.

Ahora que ya hemos definido los deberes de información tributaria de carácter general, es momento de adentrarnos en el análisis y explicación del objeto de estudio principal de este

¹⁴ PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", en *Revista Gaceta .Fiscal.*, núm. 45, 1987, págs. 127-128.

¹⁵ LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.998. pág. 47 y 48.

¹⁶ Art. 18.1 de la Ley 39/2015: "*Las personas colaborarán con la Administración en los términos previstos en la Ley que en cada caso resulte aplicable, y a falta de previsión expresa, facilitarán a la Administración los informes, inspecciones y otros actos de investigación que requieran para el ejercicio de sus competencias, salvo que la revelación de la información solicitada por la Administración atentara contra el honor, la intimidad personal o familiar o supusieran la comunicación de datos confidenciales de terceros de los que tengan conocimiento por la prestación de servicios profesionales de diagnóstico, asesoramiento o defensa, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación en materia de blanqueo de capitales y financiación de actividades terroristas*".

trabajo; el deber de informar a la Administración tributaria sobre datos con trascendencia tributaria de terceros.

El deber de proporcionar información sobre terceros constituye “*el vínculo jurídico, autónomo e independiente, imputado a sujetos relacionados con una determinada Administración pública, obligándolos a facilitar información sobre terceros que conocen por sus relaciones con estos*”¹⁷

El deber de proporcionar información con trascendencia tributaria acerca de terceros nace en el seno de las relaciones de naturaleza económica, profesional o financiera que los particulares tienen con terceras personas, facilitando la consecución de una gestión tributaria eficiente y justa. Conforman, a su vez, una prestación de carácter público, que el particular ha de cumplir fruto de su sujeción al ente público solicitante de la información. Asimismo, y desde otra perspectiva, podríamos encuadrar la obligación o el deber de prestar información tributaria sobre terceros dentro de las prestaciones recogidas en el Código Civil (fuente subsidiaria del Derecho Tributario) en su art 1088¹⁸ como una prestación de hacer, puesto que el sujeto obligado ha de realizar todos los esfuerzos que fuesen posibles.

Tras esta primera aproximación al concepto del deber objeto de este trabajo, realizaremos a continuación un análisis más detallado del concepto “*deber de información tributaria sobre terceros*” anteriormente dado mediante el desglose de cada una de sus partes.

En primer lugar, este deber se define como un vínculo jurídico autónomo e independiente de otras relaciones jurídicas. Pese a que desde un punto de vista lógico pueda parecer lo contrario, la realización de las prestaciones que conlleva el deber de informar no tiene relación jurídica alguna con el pago de los tributos, independientemente de que su función principal sea la facilitación de ésta. Constituye, por lo tanto, un deber independiente de la obligación principal, cuyo cumplimiento se efectuará con independencia de la realización de la obligación principal, que es el pago del tributo. Esta postura doctrinal es defendida en nuestro país por el profesor LÓPEZ MARTÍNEZ¹⁹ y apoyada, en cierta medida, por la Audiencia Nacional que, en su sentencia del 15 de octubre de 1996, Rec. 363/1992, se pronunció al respecto, si bien es cierto que refiriéndose al artículo 111 de la anterior LGT,

¹⁷ Así lo expresa LOPEZ HURTADO. J.F.: *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 págs. 84 y 85.

¹⁸ Artículo. 1088 del Código Civil: “*Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa*”.

¹⁹ LÓPEZ MARTÍNEZ. J: *Los deberes de información tributaria*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1.992. pág. 225.

reemplazado por el artículo 93 de la Ley 58/2003 vigente en la actualidad. En el Fundamento de Derecho Cuarto de la mencionada sentencia se consideró por el tribunal que la obligación de colaborar de aquellos que, en el transcurso de una actuación comprobadora o investigadora de la Administración tributaria, no se encuentren en la posición de sujeto pasivo, no constituirá en ningún caso una obligación accesoria, revistiendo un consiguiente carácter autónomo.

Seguidamente nos introduciremos en el marco normativo donde se encuadra el deber de informar acerca de terceros. Se puede considerar que ya viene recogido en el apartado f) del art. 29.2 de la LGT²⁰, puesto que entre las obligaciones formales de carácter tributario, se recoge la de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o cualquier tipo de información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las de las obligaciones tributarias ya sean propias o de terceros, deberá también aportar si les fuesen requeridos por la Administración o efectuados declaraciones periódicas cualquier dato, informe, antecedente y justificante que tuvieran trascendencia tributaria.

No obstante lo anterior, es el artículo 93.1²¹ de la LGT el que establece de forma más clara la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria cualquier informe, antecedente, dato y justificante de relevancia tributaria vinculados al cumplimiento de la obligación tributaria principal o aquellos que fueran deducidos de las relaciones bien económicas, financieras o profesionales con terceras personas.

Se extrae claramente de los dos artículos transcritos con anterioridad en nota a pie de página, que la existencia del deber de facilitar datos a la Administración tributaria comprende tanto a los propios como a los ajenos cuando estos tuvieran relevancia en materia tributaria, y que el deber de informar está orientado al la plena realización o cumplimiento de la obligación principal.

²⁰ Art. 29.2 f) LGT : “La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.”

²¹ Art. 93.1 LGT. “Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.”

Para poder proporcionar un concepto preciso de lo que es realmente el deber de informar establecido en el art. 93 de la LGT resulta particularmente interesante indagar en el concepto “trascendencia tributaria” recogido en la LGT., otorgando tal categoría a las informaciones de carácter patrimonial referidas a situaciones sometidas a tributación, incluso en el caso de que su uso por parte de la Hacienda Pública sea indirecto, hipotético o potencial sin necesidad de que se conecten a un hecho imponible concreto o la cuantificación de la obligación tributaria principal nacida por su realización.

El artículo 93.1 establece que, en el cumplimiento del deber de información tributaria los obligados han de proporcionar a la Administración todos los “*datos, antecedentes e informes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*”, de manera que se puede afirmar que “la trascendencia tributaria” se convierte en un requisito indispensable para que puedan ser utilizados por los órganos de gestión e inspección en las labores de investigación y comprobación encargadas de efectuar tal valoración. En este sentido, HERRERA MOLINA define la trascendencia tributaria como “*la cualidad de los datos necesarios para una inspección o para el procedimiento de apremio, que reflejen de modo actual la existencia de obligaciones o deberes tributarios, o de bienes o derechos susceptibles de embargo*”²².

Por su parte la Audiencia Nacional, en su sentencia del 16 de mayo de 1990²³, en el Fundamento Jurídico Segundo, y el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de octubre de 2012, Fundamento Jurídico Segundo²⁴, definen “trascendencia tributaria” tomando como referencia la utilidad de los diferentes acontecimientos para averiguar si determinadas personas cumplen con la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos enunciado en el art 31.1 CE. La utilidad podrá ser directa, si la información hace referencia a hechos imposables, o indirecta “*cuando la información solicitada se refiera sólo a datos colaterales,*

²² HERRERA MOLINA, P. M.: En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit. pág. 108.

²³ SAN Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, del 16 de mayo de 1990. Y en el mismo sentido las Sentencias de la Audiencia Nacional (Rec. 1981/1991) de 8 de marzo, 919 /1994 de 5 de julio de 1994 y 671/1998 de 6 de marzo de 1998.

²⁴ Sentencia del TS de 18 de octubre de 2012 (RJ 2012. 11237) Fundamento Jurídico 2º “*bastará con que la utilidad de la información solicitada sea potencial, directa o indirecta, pues en caso contrario quedarían reducidas o anuladas las facultades de la inspección en relación con el asunto de que se ocupe; en este sentido, la información podrá solicitarse, en términos generales, en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos se trata, por tanto, de obtener no solamente datos que directamente permitan fijar el hecho imponible y la base de los tributos, sino también es un criterio indirecto para lograr un conocimiento real de la situación y, así, poder determinar la capacidad económica de los contribuyentes*”.

que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponderables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia ciertas y determinadas personas". En este mismo sentido se pronunció el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en Resolución de 23 de febrero de 1994, considerando 5^o²⁵. Las Resoluciones de 23 de septiembre de 1987 y de 15 de noviembre de 1988, considerando 4^o, efectuadas por el TEAC fijan como requisito fundamental la trascendencia tributaria de las informaciones solicitadas sobre terceros, es decir, que estas sean "susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa o indirecta, en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento tributario, que no es preciso que ya esté iniciado, sin que tenga que conducir forzosa e inevitablemente a algún hecho imponderable de cualquier tributo sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la determinación de bases total o parcialmente ocultadas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en la existencia de una obligación tributaria", explicitando que la utilidad para generar consecuencias jurídicas de la información ha de ser potencialmente adecuada²⁶.

Pese a la aparente amplitud del concepto "trascendencia tributaria" que se desprende de las resoluciones del TEAC antes citadas, hay que advertir que en la interpretación que del concepto ha hecho la Audiencia Nacional parece más restringido, pues a su juicio la "trascendencia tributaria" únicamente se referirá a hechos imponderables generadores de obligaciones y deberes tributarios que ya hayan nacido²⁷, y siempre estos no hayan prescrito, no revistiendo trascendencia tributaria las meras expectativas que pueden, o no, convertirse en hechos imponderables²⁸.

²⁵ La Resolución de 23 de febrero de 1994, considerando 5, amplía lo interpretado por la AN respecto a la utilidad indirecta en lo referente al posterior encauzamiento de la labor inspectora: "con una precisión y eficacia que redundan tanto en beneficio de la Administración como de los contribuyentes pues por una parte, la actividad inspectora, que el propio Tribunal Constitucional considera imprescindible para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la Constitución Española, no puede alcanzar a todos los sujetos pasivos, y, por otra, permite evitar las incomodidades y molestias que a veces resultan de una actividad inspectora, en relación con contribuyentes en los que la regularidad constatada de su situación tributaria acredita la no necesidad de una actuación de comprobación cerca de ellos".

²⁶ MENENDES VADILLO. A. *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*, Civitas. Madrid 2000 pág. 189.

²⁷ Sentencia Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 1990, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª. Revista *Tribuna Fiscal*, núm. 5, 1.991, pág. 24 y ss.

²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2003 (RJ 2003, 4914) Fundamento Jurídico 2º: "la Administración tributaria únicamente puede investigar aquellos hechos o circunstancias respecto de los que, o bien ha nacido ya un hecho imponderable, o bien es seguro que va a nacer, pues en caso contrario únicamente existe una posibilidad o simple expectativa, y los datos no tendrán trascendencia tributaria".

El artículo 93.1 LGT establece, también y por otra parte, que el deber de información se cumplirá proporcionando aquellos datos tributariamente relevantes que estén “*relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.*” Se establece, a mi parecer, un límite de carácter objetivo, acotando el deber de informar exclusivamente a aquellas informaciones inferidas de este determinado tipo de relaciones.

Hasta la reforma producida por la Ley 10/1985 de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963, en la que se dispone lo recogido actualmente, únicamente aparecían previstas en la Ley General Tributaria del año 1963 las relaciones de naturaleza económica. La inclusión de las relaciones financieras no supuso innovación alguna, puesto que no dejan de ser una variante del ámbito económico recogido por la Ley 230/1963. Sin embargo, la mención a las relaciones profesionales conlleva una ampliación del ámbito de aplicación, aunque si bien es cierto la gran mayoría de las relaciones profesionales, ya sea la realización de una actividad a cambio de un precio o la prestación de un servicio, implica la existencia de una relación económica.

No obstante, cabe la posibilidad de que el ejercicio de una actividad profesional se “*desborde el marco de las relaciones económicas y jurídicas subyacentes y es frecuente que tal ejercicio suponga, sobre todo en el caso de ciertas profesiones, la adquisición por parte del profesional de información, posiblemente con trascendencia tributaria, relativa a sus clientes o incluso a otras personas*”²⁹. Sin olvidar en ningún momento la regulación del secreto profesional, esto conlleva el deber de los profesionales de poner en conocimiento de la Administración tributaria cualquier información de naturaleza patrimonial proveniente de sus relaciones con sus clientes.

En definitiva, el deber de información tributaria acerca de terceros consiste en facilitar todos aquellos informes datos y antecedentes con trascendencia tributaria a la Administración tributaria proveniente de las relaciones económicas, profesionales y financieras mantenidas con un tercero.

²⁹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., págs. 197- 198.

3.2. Naturaleza jurídica

La compleja naturaleza jurídica del deber de informar a la Administración tributaria sobre terceros hace necesario abordar, en primer lugar, el conjunto de situaciones jurídicas tanto activas como pasivas nacidas en el seno de tal relación jurídica originada por el deber de información.

Las diferentes situaciones jurídicas subjetivas en la aplicación de los tributos serán activas en el caso de la Administración y pasivas en el de los particulares afectados. Partiendo de esta base, la información tributaria acerca de terceros, y el deber de proporcionarla, ha de ser estudiado desde dos perspectivas diferentes dependiendo de la naturaleza activa o pasiva del sujeto.

Desde la posición del sujeto activo, la Administración tributaria solicitante, ésta ejerce lo conocido doctrinalmente como “potestad de obtención de información tributaria” de naturaleza administrativa, necesaria para la consecución de los fines de política fiscal.

Tomando como referencia al sujeto sobre el que recae el deber de prestar información tributaria sobre terceros, consistente en proporcionar información tributaria con trascendencia o relevancia para la Administración tributaria, el deber de información tributaria se engloba dentro de la categoría de los “*deberes tributarios distintos de la obligación tributaria principal de contenido no pecuniario y con finalidad contributiva*”³⁰. Es decir, forma parte del Derecho tributario formal, término que acuñó la doctrina germana para denominar a las situaciones generadoras de deberes, orientados a paliar necesidades instrumentales de la Administración en aras de la eficiente aplicación de los tributos. Las diferentes prestaciones tributarias son todo el conjunto de deberes y obligaciones consistentes en dar, hacer o soportar que el administrado ha de cumplir para la correcta aplicación de los tributos. El deber de información tributaria sobre terceros se enmarca dentro de las prestaciones personales públicas de hacer o soportar, donde el administrado realizará toda una serie de conductas que acarrearán un esfuerzo personal consistente en proporcionar a la Administración los hechos, informes y antecedentes para que esta pueda lograr el mayor conocimiento posible de cualquier situación afectada por las normas tributarias.

³⁰ LÓPEZ HURTADO. JF “*El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*”. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 94.

Sin embargo, no toda la doctrina es coincidente a la hora de considerar a los diversos deberes de información sobre terceros como prestaciones personales, al no considerarlos una actividad directa de los particulares³¹, o por concebirllos como un mero soporte técnico de la obligación pecuniaria³². Como antes se ha apuntado, la corriente doctrinal mayoritaria concibe el deber de informar sobre terceros como una prestación pública de carácter personal, englobada dentro del deber sostenimiento de las cargas públicas, como la cara no pecuniaria de éste, puesto que el deber de prestar información sobre terceros no tiene un fin patrimonial, sino que engloba “*aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el ejercicio de una función pública*”³³.

Constituirán, en definitiva, prestaciones públicas de naturaleza personal, permitiéndose únicamente su establecimiento de conforme a lo dispuesto legalmente, gozando la Administración de la potestad de información, derivada de la situación de sujeción generada por ley.

En este punto, una vez analizado el deber de información acerca de terceros como situación jurídica pasiva, es el momento de abordar la cuestión relativa a su consideración como un deber o como una obligación.

3.2.1. *Deberes de información y obligaciones tributarias*

Como ya hemos adelantado, corresponde ahora analizar si el vínculo jurídico que supone el deber de información acerca de terceros constituye un deber o una obligación tributaria. La diferencia fundamental entre obligación y deber radica en que en las obligaciones tributarias nos encontramos ante un derecho subjetivo de crédito, mientras que los deberes tributarios provienen necesariamente de la existencia de una potestad administrativa.

En la doctrina española MARTÍNEZ LAFUENTE diferencia entre obligaciones, cuyo contenido es patrimonial o financiero, y junto a estas, contribuyendo a la correcta gestión del sistema tributario, los deberes tributarios impuestos por ley al contribuyente o a

³¹ PALAO TABOADA, C.: *La potestad de obtención de información...*, ob. cit., pág. 132.

³² HERRERA MOLINA, P. M.: *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 60.

³³ CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco", en *Revista H.P.E.*, núm. 68, 1.981, pág. 158.

terceros. Los deberes derivan de la sujeción a las potestades administrativas en su proyección sobre el ámbito tributario³⁴.

Otros autores como PÉREZ ROYO³⁵ diferencian entre obligaciones y deberes tributarios dependiendo de cual sea la reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento por parte del administrado. Mientras que el incumplimiento de las obligaciones, según el autor citado, acarrea la necesidad de resarcir el daño causado por medio de la indemnización, cuando lo infringido es un deber tributario el ordenamiento prevé una sanción de contenido pecuniario, debido a la difícil cuantificación del daño causado por el incumplimiento de un deber de carácter formal.

Por último, se puede también distinguir entre obligaciones y deberes en función de *“La posición jurídica asumida por el administrado y por la Administración tributaria”*³⁶. En los deberes tributarios el administrado se encuentra en una situación de sujeción (coactiva) derivada de forma directa de la ley fruto de la pertenencia del particular al ente público solicitante mediante un acto de autoridad³⁷. Mientras que la Administración no ocupa la posición de acreedor puesto que no ostenta un derecho subjetivo, sino una potestad, vinculada positivamente a la ley actuando conforme a la regulación procedimental establecida.

En definitiva, podemos concluir que el deber de información sobre terceros a la Administración tributaria de datos con trascendencia tributaria, derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras, tiene elementos en común con los deberes tributarios en sentido estricto³⁸. Lo consideramos así porque entendemos que los particulares se encuentran en una situación de sujeción respecto a la Administración, el procedimiento orientado a exigir su cumplimiento proviene de la ley o en todo caso ésta habilita la actuación de la Administración tributaria para exigir el cumplimiento del deber. Asimismo, porque la reacción prevista en nuestro ordenamiento jurídico de su

³⁴ MARTINEZ LAFUENTE, A.: *Derecho tributario. Estudios sobre jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 382.

³⁵ PÉREZ ROYO F.: *“Derecho financiero y tributario. Parte General”*, Civitas, Madrid, 2017 pág. 448.

³⁶ Así lo entiende SOLER ROCH. M.T.: *Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.25 1980. Civitas. pág. 14.

³⁷ SOLER ROCH. M.T.: *“Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes”*, ob. cit., pág. 15.

³⁸ PEREZ DE AYALA J.L y GONZALEZ GARCÍA, E: *Curso de Derecho Tributario*(vol. I), 2ª ed., Edersa, Madrid, 1978, págs. 119 y ss.

incumplimiento es la imposición de una sanción pecuniaria, y no una indemnización, como recoge la LGT en su artículo 198, apartados 1, 2 y 3³⁹.

3.2.2. *El principio de legalidad en el deber de informar sobre terceros*

Otro de los aspectos de la naturaleza jurídica del deber de informar establecido en el artículo 93 de la L.G.T. que conviene analizar en este trabajo es si está sometida o no su regulación al principio de reserva de ley.

El principio de reserva de ley supone una doble garantía; por un lado, garantiza la autoimposición del conjunto de la ciudadanía sobre si misma, estableciéndose el sostenimiento de las cargas públicas únicamente a través de las actuaciones de los representantes políticos electos. Al tiempo que garantiza la libertad personal y patrimonial del ciudadano.⁴⁰

En lo que al ámbito tributario se refiere, los tributos, como prestaciones patrimoniales de carácter público, únicamente podrán establecerse con arreglo a la ley. En idéntica situación se encuentran los deberes de información tributaria, puesto que el principio de reserva de ley consagrado en el precepto 31.3 de la CE abarca de igual forma a las prestaciones de carácter personal.

³⁹ Art. 198 LGT: **1** .*Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública. La infracción prevista en este apartado será leve. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros. Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior. Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo. 3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados.*

⁴⁰ RIVAS NIETO, M. E: en *El concepto de tributo en la Constitución Española*, Tesis doctoral, Tomo II, Tarragona, 2.001. pág. 316.

La cuestión parece clara respecto al sometimiento a la reserva de ley, pero abordemos en este punto el debate existente acerca del alcance del principio de reserva de ley en el ámbito tributario. Autores como MARTIN QUERALT defienden que la reserva de ley tenga en el Derecho tributario un alcance relativo, afectando de manera exclusiva al establecimiento de los tributos y a los beneficios fiscales⁴¹. Por el contrario, SAINZ DE BUJANDA defiende la aplicabilidad del principio de legalidad no solo al establecimiento del tributo, sino a todas aquellas cuestiones básicas del mecanismo impositivo⁴², entre las que se incluyen los deberes de información sobre terceros, en cuanto prestaciones personales obligatorias públicas, y que, por tanto, han de venir recogidos en una disposición legal fruto de su imposición coactiva, recortando la esfera de libertad individual del ciudadano. El Tribunal Constitucional en las sentencias 179/1985 y 136/2011, ante la exigencia de que los elementos esenciales del tributo sean regulados mediante ley, determina que será el propio poder legislativo quien establezca cuales son esos elementos esenciales.

En definitiva, los deberes de información sobre terceros, así como la potestad del ente público para exigirlos deben aparecer previstos en una ley. Esta afirmación es válida en los casos de obtención por suministro, pues la prestación objeto del deber de información sobre terceros se establece mediante una ley de carácter general, sin que sea necesaria la intimación de la Administración. Y también lo es, cuando la información se obtiene por captación, a través un requerimiento que la Administración efectúa autorizada por la ley, en la que, en determinados supuestos, impone tal deber a través de un acto administrativo⁴³.

3.2.3. *El principio de buena fe en el deber de informar sobre terceros*

En el Derecho privado donde las relaciones jurídicas se rigen por la autonomía de la voluntad, el principio de buena fe, como principio rector en el cumplimiento de las obligaciones es una figura plenamente eficaz, tal y como dispone el artículo 1.107 del Código Civil. Sin embargo, en el Derecho Tributario, que forma parte del Derecho público, la aplicabilidad de este principio es discutible. Debemos acudir a la doctrina italiana, enfrentada con relación a esta cuestión, para intentar aclararlo. Una buena parte de la mencionada doctrina, representada por MICHELI Y TREMONTI, lo considera un

⁴¹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10º ED., Tecnos, Madrid, 1.999. pág. 155.

⁴² SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

⁴³ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, ob. cit., pág. 53.

principio totalmente ajeno al Derecho Tributario como consecuencia de la diferencia entre los vínculos jurídicos generadores de las obligaciones privadas y los generadores de las obligaciones públicas. No obstante, otra corriente doctrinal representada por BENATTI considera que “*la auto tutela de la Administración tributaria no es una potestad ilimitada. La lealtad debe presidir el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y su exigencia por la Hacienda pública*”⁴⁴.

En el ordenamiento español nada hace dudar a la mayor parte de la doctrina de la perfecta aplicabilidad del principio de buena fe en ámbito tributario, ya que como sostiene SAINZ DE BUJANDA, “*En la situación jurídica pasiva derivada de la realización del hecho imponible concurren todas las notas mencionadas por los civilistas como propias de las obligaciones, lo que revela que se trata de una verdadera obligación*”⁴⁵. Postura doctrinal que encuentra su sustento legal en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria, que atribuye a los preceptos del Derecho común la categoría de norma supletoria para la aplicación de los tributos. El principio de buena fe no impregnaría únicamente el cumplimiento de la obligación tributaria principal pues, tal y como considera HERRERA MOLINA, “*este se extendería a los diferentes deberes y potestades de información tributaria*”.⁴⁶

En resumen, el obligado tributario ha de cumplir los pertinentes deberes de información tributaria acorde con el principio de buena fe, tanto cuando actúa como sujeto pasivo de la obligación tributaria principal y el deber de información se refiere a datos propios, como cuando el deber de información recae sobre terceros. Así lo corrobora el hecho de que la omisión y ocultación de información, así como la falta de exactitud o veracidad de la misma, abra la posibilidad de imponer sanciones, sin olvidar que las actuaciones de los sujetos obligados revisten buena fe correspondiendo a la Administración la prueba en contrario y, por consiguiente, demostrar la culpabilidad del particular.⁴⁷

⁴⁴ BENATTI, F.: "Principio di buona fede e obbligazione tributaria", en *Bollettino tributario*, 1986/12, pág. 947, citado por HERRERA MOLINA, P. M., en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 47.

⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 154 y 155.

⁴⁶ HERRERA MOLINA, P. M.: en *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 48.

⁴⁷ Así viene recogido en el preámbulo del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.: “*El nuevo régimen sancionador se caracteriza fundamentalmente por los siguientes aspectos: b) La aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de derecho administrativo, entre los que destacan el de legalidad, tipicidad, responsabilidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.*”

3.2.4. *El principio de subsidiariedad en la información tributaria sobre terceros*

En aras de una aplicación y gestión eficiente del sistema tributario la Administración ha de conocer todos aquellos hechos y acontecimientos relevantes. En el caso de que la Administración no pudiera por sus propios medios alcanzar el conocimiento de la totalidad de los hechos relevantes para la aplicación de los tributos, podrá requerir a determinadas personas el aporte o suministro de la información necesaria sobre un tercero. HERRERA MOLINA considera que “*la potestad de información sobre terceros constituye una trama de facultades subordinadas a las funciones administrativas de comprobación, investigación y recaudación del tributo*”⁴⁸. El carácter instrumental de esta forma de obtención de información plantea la cuestión de si su uso debe estar subordinado o no a la petición de datos a los contribuyentes o sujetos pasivos de la obligación tributaria principal.

Parece lógico que el en proceso de aplicación de los tributos, la Administración requiera en primer lugar la información al sujeto pasivo titular de la obligación y posteriormente al tercero, cediendo claro está ante situaciones en las que es imposible conocer el sujeto pasivo.⁴⁹ La aceptación del principio de subsidiariedad conlleva asumir el riesgo de la pérdida del factor sorpresa de la investigación.

La subsidiariedad de la información sobre terceros únicamente sería aplicable cuando la información se obtiene por captación. No cabe si quiera plantear la cuestión de la subsidiariedad en los casos de obtención por suministro, al estar los deberes recogidos en una norma y salvaguardados por el principio de seguridad jurídica.

Pese a la aceptación por parte de la doctrina alemana del principio de subsidiariedad⁵⁰, no existe en nuestro ordenamiento disposición alguna que lo reconozca. Supone, por tanto, una construcción doctrinal, al considerarlo implícito en nuestro ordenamiento, y cuya aplicación, en opinión de PALAO TABOADA, “*se deduce de la respectiva posición procedimental del sujeto pasivo y del tercero, que hace que aquel deba soportar en primer lugar los deberes conducentes al esclarecimiento de su propia situación tributaria*”⁵¹, El mismo autor considera que la

⁴⁸ HERRERA MOLINA, P.: *La potestad...*, cit., pág. 45.

⁴⁹ LÓPEZ HURTADO, J.F. “*El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*”. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 115.

⁵⁰ HENSEL consideraba que si las declaraciones presentadas suscitaban objeciones en la Administración, esta solicitaría en primer lugar las aclaraciones pertinentes al sujeto pasivo y en caso de que no se obtuvieran los datos necesarios podría dirigirse a un tercero HENSEL, A.: *Steuernrecht*, Berlín, Verlag von Julius Springer, 1924, págs. 169-171, tomado de RUIZ GARCÍA, J.R.: en *Secreto bancario y hacienda pública*, ob. cit. pág. 95.

⁵¹ PALAO TABOADA, C.: *La potestad de obtención de información*, ob. cit., pág. 909.

Administración en el ejercicio de esta potestad tributaria debe, en primer lugar, requerir la información necesaria al sujeto pasivo principal, realizador del hecho imponible. Si el resultado de este proceso resultase insatisfactorio por insuficiente, una vez finalizada la investigación sobre el obligado principal, podrá acudir de manera subsidiaria al ejercicio de la potestad de información tributaria sobre terceros⁵² si se sospechase la existencia de datos relevantes tributariamente que el sujeto pasivo no ha aportado o ha ocultado.

Sin embargo, ante la inexistencia de una norma que reconozca abiertamente la aplicabilidad del principio de subsidiariedad, parece conveniente acudir a nuestra doctrina administrativa y jurisprudencia para tratar de esclarecer la cuestión planteada. Ambas se posicionaban contrarias a su operatividad, tal y como quedo patente en varias resoluciones de Tribunal Económico-Administrativo Central⁵³ y en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 15 de marzo de 1990⁵⁴. Sin embargo, recientemente, el Tribunal Supremo en el Fundamento Jurídico Primero de su sentencia de 30 de abril de 2015 (RJ 2015, 1719) consideró que uno de los requisitos que el deber de información con trascendencia tributaria sobre terceros ha de reunir es que *“dicha información ha tenido que solicitarse previamente al obligado tributario, sólo si resulta imposible obtener los datos, deberá recurrirse al tercero con tal fin”* adhiriéndose, por tanto, el Tribunal Supremo a la teoría de la aplicabilidad del principio de subsidiariedad con respecto al deber de informar a la Administración tributaria.

3.3. Sujetos obligados al deber de información

Las obligaciones se componen de tres elementos: objeto, vínculo jurídico y los sujetos. Dentro de este último elemento, encontramos al sujeto pasivo como parte deudora encargado de cumplir con la prestación objeto de la obligación. En el caso de las obligaciones tributarias el sujeto pasivo, y por lo tanto el obligado, será aquel cuyo deber es afrontar el pago de la deuda y, en gran parte de los casos, aquel que ha realizado el hecho

⁵² PALAO TABOADA C.: *La potestad de obtención de información...*, ob. cit., pág. 139.

⁵³ Resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 1989 considerando 11, 5 de julio de 1994 y 4 de abril de 1995.

⁵⁴ STJ de la Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 1990 Revista *Carta Tributaria*, núm. 115, 1.990, pág. 99 y ss. El TSJ de Valencia determinó que a la aplicabilidad del principio de subsidiariedad y proporcionalidad en la actuación de la Administración requiriendo información a tercero dependería *“de la razonabilidad de las medidas en orden al efecto perseguido, tarea que corresponde a este órgano judicial”*. En el mismo sentido se pronunciaron la sentencia de la AN 721/1999 de 8 de marzo de 1994 y la sentencia del TS 4229/1991 de 25 de abril de 1991.

imponible manifestando una cierta capacidad económica. Por el contrario, el deber de suministrar información tributaria sobre terceros a la Administración constituye una obligación formal de naturaleza no pecuniaria, cuyo cumplimiento puede ser necesario en el seno de los procedimientos de comprobación o inspección tributaria, sin que el titular del deber de proporcionar información acerca de otras personas sea necesariamente el destinatario de las actuaciones de investigación o comprobación.

Tal y como recoge el artículo 93 de la actual LGT están obligadas a facilitar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas *“Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley...”*, es decir, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. Se establece, por tanto, la obligación general de proporcionar información a la Administración tributaria para todas las personas, ya seas físicas o jurídicas, incluso para aquellos entes carentes de personalidad jurídica descritos en el art. 35.4 de la propia LGT, tal y como recogió por primera vez el RD 2.529/1986, de 5 de diciembre⁵⁵, que se encuentren en posesión de información relevante para el fisco.

El propio artículo 93.1 de la LGT, pese a establecer la universalidad del deber de información, realiza una serie de especificaciones de carácter subjetivo, fundamentadas dependiendo de su profesión o de su relación con la persona que afecta la información con trascendencia tributaria, tales como:

- Retenedores y obligados a realizar ingresos en cuentas:

El retenedor aparece como un sujeto interpuesto entre el acreedor; el ente público y el contribuyente titular de la obligación tributaria y autor del hecho imponible. Su función es la de retener e ingresar a cuenta una parte del rendimiento en la fuente, a favor de la Hacienda Pública, en aras de una más efectiva aplicación y cobro del tributo. Según el

⁵⁵ RD 2.529/1986: regulador de la declaración anual de empresarios respecto a sus operaciones con terceras personas en su art. 1º los incluye dentro de los obligados tributarios. Real Decreto derogado por el RD 2027/1995, derogado a su vez por el hoy vigente RD 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

apartado 1.a) del art. 93 de la LGT los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades. Coincidiendo con lo dispuesto en el art. 105 de la ley reguladora del I.R.P.F que obliga a los retenedores a declarar el montante de las cantidades retenidas y pagos a cuentas realizados, “*incluidas la respectiva declaración negativa cuando no hayan realizado la práctica de los mismos*”, así como a presentar los correspondientes resúmenes anuales.

- Sociedades, Asociaciones y Colegios Profesionales

El art 93.1.b) establece que aquellas asociaciones, sociedades, colegios profesionales que realicen el cobro de honorarios profesionales, así como de derechos fruto de la propiedad intelectual o industrial u otros por cuenta de sus socios asociados o colegiados, deberán comunicar a la Administración aquellas informaciones relevantes en materia tributaria de las que son conocedores a raíz de su labor de intermediario.

- Entidades que intervienen en el tráfico de capitales

Al grupo anterior se ha de sumar a aquellas personas o entidades, entre las que se encuentran comprendidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera, que desarrollen como actividad habitual la gestión en el cobro de honorarios profesionales o comisiones derivadas de la interacción en los mercados de capitales (colocación, captación cesión o mediación).

- Depositarios de dinero en efectivo

Los depositarios, ya sean entidades o personas, de dinero en efectivo, de valores o cuentas de deudores a la Administración en el transcurso del periodo ejecutivo, deben informar a los órganos de recaudación competentes, así como atender a las peticiones de estos cuando sean requeridos.

- Órganos que desempeñan funciones públicas. (art. 94 LGT)

En último lugar, es preceptivo también el suministro a la Administración tributaria de todo tipo de información con relevancia fiscal para los titulares de los órganos del Estado, de las CCAA y de las entidades locales. Así como para las entidades empresariales públicas y los Organismos Autónomos. Quedan de igual forma obligadas las Cámaras, Corporaciones, colegios, asociaciones profesionales además de las mutualidades de previsión social y demás entidades públicas, entre las que se encuentran aquellas gestoras de la Seguridad Social. En resumen, están obligadas a todas las entidades que desempeñen funciones públicas a

proporcionar información tributaria obtenida en el desarrollo de su actividad, ya sea con carácter general, de oficio o a través de requerimientos individualizados.

Quedarán igualmente obligados los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.

Los funcionarios públicos, de los que no podemos excluir a los profesionales oficiales, han de colaborar con la Administración tributaria mediante el suministro de información tributariamente relevante, a no ser que se aplique el secreto del contenido de la correspondencia, de los datos proporcionados a la Administración Tributaria cuya finalidad fuera meramente estadística, y el secreto del protocolo notarial, englobando aquellos instrumentos públicos recogidos en la Ley del Notariado del 28 de mayo de 1862, en los artículos 34 y 35, como se verá detalladamente más adelante.

Los tribunales de justicia están obligados también a proporcionar información de trascendencia tributaria a la Hacienda Pública obtenida gracias a las diferentes actuaciones judiciales que realicen, siempre que no contravengan el secreto del sumario. El modo de suministro de tal información puede ser bien de oficio o a raíz de un requerimiento por parte de la Administración tributaria. En este sentido la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 32) y la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 52) establecen que *“Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme”* que conlleven el incremento de patrimonio gravado y de los que se desprenda la transmisión o adjudicación de bienes o derechos de cualquier clase respectivamente.

Por último, deben facilitar de oficio o mediante requerimiento individualizado en los términos que reglamentariamente se establezcan todos aquellos datos de relevancia en materia tributaria obtenidos en el desempeño de sus funciones el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas Comisiones.

En definitiva, pese al establecimiento de un deber universal de proporcionar información a la Administración tributaria, la LGT realiza como acabamos de ver, en su art. 93 una serie de especificaciones de carácter subjetivo. Revistiendo especial relevancia el deber de las

personas sujetas al Derecho público, cuyo deber de informar se fundamenta, además de en el artículo 31.1 de la CE, en el deber de colaboración entre los entes públicos recogido por el art. 140.c) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. al responder sus actuaciones a la consecución del interés general.

3.4. Límites y restricciones al deber de información

Una vez analizado el contenido objetivo y subjetivo del deber de información, corresponde indicar que, pese a su amplitud, la potestad de la Administración tributaria no es ilimitada. Se encuentra acotada por una serie de límites, provenientes del derecho a la intimidad de los ciudadanos. Para hacer más fácil el estudio de tales restricciones, hemos dividido los límites en dos categorías, según el nivel normativo en el que se recogen. Por un lado, los límites constitucionales, entre los que se incluye el ya mencionado derecho a la intimidad, y por otro lado los límites recogido en disposiciones con rango de ley.

3.4.1. Límites constitucionales

La Administración tributaria tiene como fin último la efectiva realización del deber de contribuir consagrado en el texto constitucional, sin embargo, esta actividad está limitada por los derechos fundamentales recogidos en el artículo 18 de nuestra Carta Magna. Corresponde ahora, precisamente, entrar en un análisis detallado de tales limitaciones impuestas a la actividad del fisco, recogidas en la Constitución e interpretadas jurisprudencialmente, además del estudio de los criterios utilizados para dilucidar cuándo una intromisión en la intimidad deja de estar amparada, deviniendo en arbitraria.

3.4.1.1. El derecho a la intimidad

La potestad de obtención de información por parte de la Administración tributaria no es ilimitada, se encuentra acotada por el derecho fundamental a la intimidad. La Real Academia de la Lengua Española define la intimidad como “*La zona espiritual íntima y reservada de una persona o de un grupo, especialmente de una familia*”. El texto constitucional en su art 18.1 recoge el derecho a la intimidad, correspondiendo al legislador ordinario la tarea de su desarrollo y delimitación.

La antigua Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal., en su exposición de motivos, al diferenciar privacidad de intimidad define a esta última como el derecho que “*protege la esfera en que se desarrollan las facetas más singularmente reservadas de la vida de la persona -el domicilio donde realiza su vida cotidiana, las comunicaciones en las que expresa sus sentimientos.*” Realmente ésta no es una definición clara de lo que ha de entenderse por intimidad personal por lo que, ante la inexistencia de una clara conceptualización legal del derecho a la intimidad acudiremos a las definiciones dadas por jurisprudencia y doctrina. El Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de marzo de 1972 lo definió como “*el derecho a mantener intacta, desconocida, incontaminada e inviolada la zona íntima, familiar o recoleta del hombre*”⁵⁶

En el ámbito tributario, el derecho a la intimidad, como ya hemos visto antes, limita la potestad de información de la Administración generándose en ocasiones conflicto de intereses, dependiendo de si se considera incluido o no dentro del derecho a la intimidad la esfera económica del ciudadano, la denominada “intimidad económica”, que veremos al abordar el secreto bancario. La protección constitucional de los datos patrimoniales de los ciudadanos encuentra en buena parte de la doctrina detractores⁵⁷, que la consideran excluida de la intimidad personal y familiar. Por el contrario otros autores, como el profesor HURTADO GONZÁLEZ⁵⁸, sostienen su inclusión en este ámbito, puesto que su revelación supondría una autentica radiografía de la vida del individuo, protegiéndolo de cualquier injerencia externa incluidas las de las Administraciones públicas, lo que no es óbice para que el ciudadano, en el cumplimiento del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, proporcione aquellos datos patrimoniales tributariamente trascendentales a la Hacienda Pública. En este sentido debemos examinar la jurisprudencia existente en nuestro entorno.

Así, el Tribunal Constitucional alemán dividió la protección de la intimidad en dos esferas distintas. La primera es la conocida como intimidad en sentido estricto, intrínsecamente relacionada con la dignidad humana en la que nadie podrá inmiscuirse. Y la segunda, la

⁵⁶ STS 8 de marzo de 1972. LOPEZ HURTADO. J.F.: *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 269.

⁵⁷ Para autores como VIDAL MARTÍNEZ “*la protección de la intimidad personal y familiar no puede alcanzar en sentido genuino aspectos patrimoniales*”. VIDAL MARTÍNEZ, J.: “*En torno al concepto de intimidad personal y familiar*” Revista General de Derecho 1980, pág. 12.

⁵⁸ LOPEZ HURTADO. J.F.: *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 269.

denominada “secreto de la persona” donde únicamente podrán entrar los poderes públicos justificándose en la consecución de un fin público.⁵⁹

Siguiendo la postura adoptada por su homólogo germano, nuestro Tribunal Constitucional⁶⁰ realiza una dicotomía entre la esfera esencial de la intimidad protegida, en la que ningún sujeto podrá entrar, y otro ámbito vedado a particulares y sujetos de Derecho Público, exceptuando a la Administración tributaria, en el que se encuentran comprendidos los datos económicos.

La línea establecida por el Tribunal Constitucional ha tenido continuación en los tribunales de justicia ordinarios y en la doctrina administrativa. En este sentido se pronunció el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 23 de septiembre de 1987, Considerando 11º, tomando como referencia la sentencia 110/1984 del TC, así como lo dispuesto en la Ley Orgánica 1/1982 de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Y en el mismo sentido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia 371/1995 de 19 de junio de 1995⁶¹, y el Tribunal Supremo en sus sentencias 4005/1983 de 29 de julio de 1983, 23 de octubre de 1987⁶², 9 de febrero de 1993, 6 de abril y 30 de octubre de 1996 (8608/1996). También la Audiencia Nacional, en sentencias de 15 de noviembre de 1990⁶³ y 244/1997 de 11 de marzo de 1997. En todas ellas se consideran legítimos los requerimientos de información, siempre y cuando los datos solicitados sean de naturaleza puramente económica, no pudiendo requerirse una información fundamentándose exclusivamente en la naturaleza patrimonial de la misma, sino que ha de revestir la información requerida una especial trascendencia tributaria.

En la doctrina científica cabe mencionar la postura de HERRERA MOLINA que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, diferencia tres niveles de protección de la intimidad: máxima, media y mínima. Pues bien, en su opinión los datos acerca de la vida íntima de las personas sin relevancia económica alguna gozan de la máxima protección. Por

⁵⁹ LÓPEZ HURTADO. JF *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 270.

⁶⁰ Sentencias 110/1984 de 26 de noviembre, 76/1990, de 26 de abril y auto 642/1986 de 23 de julio.

⁶¹ Que en su Fundamento Jurídico segundo determina que el requerimiento de información enjuiciado era válido porque “ninguno de los datos a que se refiere el requerimiento de información se salen del ámbito de lo estrictamente patrimonial”.

⁶² El TS se pronunció a favor de la legalidad del deber de empresarios y profesionales de presentar la declaración anual de operaciones con terceros, mostrándose contrario a la trasgresión del derecho a la intimidad por parte de los requerimientos de información.

⁶³ Revista *Carta Tributaria*, núm. 115, 1.990, pág. 99 y ss.

su parte, los datos económicos se encuadran en los dos niveles más bajos de protección, dependiendo de si afectan o no al núcleo esencial del derecho a la intimidad ostentarán la media y mínima protección respectivamente⁶⁴.

3.4.1.1.1. La intimidad económica. El secreto bancario

Indudablemente la que se podría denominar intimidad económica como objeto merecedor de protección está fuertemente vinculada al secreto bancario. De ahí que hayamos estimado oportuno tratarlo en este momento.

El secreto bancario es una de las diferentes ramificaciones del secreto profesional⁶⁵, implica la salvaguarda y no divulgación a personas ajenas a la relación con el cliente, de toda aquella información (números de cuenta, saldos, movimientos etc.) obtenida fruto del vínculo profesional. Un ejemplo esclarecedor sería aquel del empleado de banca que pone en conocimiento de terceros la situación patrimonial de insolvencia acaecida por uno de sus clientes. La falta de diligencia por parte del profesional facultaría al cliente a exigir responsabilidades por la vía del art 1.101 del Código Civil⁶⁶ o por la vulneración de su derecho a la intimidad y al honor.⁶⁷

Desde la perspectiva del deber de información tributaria, las entidades de crédito, tal y como viene recogido en el artículo 93.3 de la LGT⁶⁸, tienen la obligación de proporcionar

⁶⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: en *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 191.

⁶⁵ Para algunos autores como Cazorla Prieto el secreto bancario no quedaría recogido por el secreto profesional. CAZORLA PRIETO, L.: "El secreto bancario" Instituto de estudios fiscales. Madrid 1978 pág. 151. Postura contraria a la defendida por OTERO NAVAS JM.": "El secreto bancario. Vigencia y alcance", en *Revista de derecho bancario y bursátil*, núm. 20, 1.985 pág. 743.

⁶⁶ Art. 1.101 Código Civil: "*Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas.*"

⁶⁷ El Economista; diccionario económico. Definición de secreto bancario <https://www.economista.es/diccionario-de-economia/secreto-bancario>.

⁶⁸ Art. 93.3 LGT: "*El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.*"

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el periodo de tiempo al que se refieren. La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u

todo lo detallado en la disposición mencionada, sin que pueda alegarse para su incumplimiento el secreto bancario. Las entidades de crédito no son actualmente meros intermediarios entre el ahorro y la inversión de las familias, sino que desarrollan una serie de servicios de cobros y pagos que le facilitan una biografía en números de sus clientes⁶⁹. Toda la información en posesión de las entidades de crédito de carácter económico acerca de sus clientes es reveladora de información de naturaleza patrimonial, forma parte de “intimidad económica”. Parte de estos datos tienen trascendencia tributaria y son reveladores de la capacidad económica de las personas, motivo por que han de ser facilitadas al fisco, mientras que el resto de datos, carente de relevancia tributaria alguna, han de salvaguardarse.

El secreto bancario se encuentra en nuestro país, tal y como hemos visto, derogado. La derogación se produjo en dos fases, tomando como punto de referencia la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

- a. Antecedentes a la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

En esta primera etapa se produce una derogación parcial del secreto bancario afectando únicamente a la comprobación e investigación de determinados tributos. La disposición pionera y más relevante fue el artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria, de 16 de diciembre de 1940, que derogó el secreto bancario en lo relativo a la Contribución sobre la Renta, no siendo aplicable a otra clase de impuesto, según la doctrina mayoritaria⁷⁰, y excluyendo del alcance la inspección tributaria a las cuentas corrientes a la vista⁷¹. Tras ella, se fueron sucediendo una serie de disposiciones que progresivamente ampliaron las posibilidades de investigación de los datos bancarios por el fisco. A modo de enumeración nos encontramos con las siguientes normas que establecieron medidas en el sentido apuntado:

otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.”

⁶⁹ CAZORLA PRIETO, LM.: “Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Fiscales de Reforma Fiscal”, Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, IEF, Madrid, 1977, pág. 539.

⁷⁰ HURTADO GONZALEZ. JF *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 276 y 277.

⁷¹ Las cuentas corrientes a la vista se caracterizan porque el cliente tiene, cuando lo solicite, derecho al reembolso inmediato de su dinero, sin sufrir penalización alguna, no obligando las entidades a que el dinero permanezca en ellas.

- La creación del Registro de Rentas y Patrimonios, mediante el decreto de 28 de marzo de 1941;
- La Orden Circular del Ministerio de Hacienda de 17 de abril de 1941, por la que se estableció la prohibición a las entidades de crédito de proporcionar información de carácter restringido a cualquier requerimiento que no proviniese de los Tribunales de justicia.
- La Orden de 16 de febrero de 1951, reguladora de la Ley de Timbre, en la que se reconocía la potestad de la Administración Tributaria para “*examinar los libros de cuantas corrientes bancarias y cuentas de crédito*”;
- La Ley de 20 de diciembre de 1952, por la que sustituyó la redacción del capítulo V de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, relativo a los contratos para la ejecución de obras y servicio públicos que dotaba a los órganos de inspección de más competencias de investigación. Pese a que venía a sustituir a la Ley del 16 de diciembre de 1940, la falta de expresa derogación de su artículo 62 acarreó la prohibición de investigar las cuentas corrientes acreedoras a la vista;
- La Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1958, por la que se produjo la derogación plausible del secreto bancario en el ámbito tributario, excluyendo la aplicabilidad de la reserva sobre las cuentas corrientes acreedoras a la vista previamente establecida;
- La Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, que ampliaba el régimen establecido para la Contribución sobre la Renta al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, al igual que sucedió con el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, que suprimió el secreto bancario en el Impuesto sobre Sucesiones; y
- El Decreto Ley de 7 de abril de 1976, que extendió la aplicación del artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 1940 a las Rentas de Capital.

b. Ley 50/1977 Derogación total del secreto bancario.

Es con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, cuando se pone punto final a la operatividad del secreto bancario en el ámbito tributario, acabando por fin con los problemas de aplicación parcial y dispersión presentes en la legislación previa, así como con la prohibición de que las cuentas corrientes acreedoras a la vista fueran objeto de investigación. El artículo 41 de la mencionada Ley 50/1977 habilitaba a la Administración tributaria a investigar todas las cuentas bancarias sin límite

alguno. Quedaban, por tanto, obligadas a cumplir con el deber de información tributaria sobre terceros establecido actualmente en el artículo 93 de la LGT⁷² todas aquellas personas, ya sean físicas o jurídicas, cuya actividad habitual se considerase tráfico bancario, estableciéndose un “*procedimiento administrativo específico*” para recabar los datos relativos a cualquier operación propia de una entidad financiera⁷³. Además, el artículo 42 de la ley 50/1977, a fin de evitar prácticas abusivas en el desarrollo de la inspección, establecía una serie de garantías procedimentales. En él se establecían dos vías para la obtención de la información; bien directamente en la oficina mediante la certificación de la entidad siempre que se encontrara presente el director, o bien mediante previa citación del interesado.

En definitiva el secreto bancario fue totalmente derogado por la Ley 50/1977, y por lo tanto su derogación fue previa a la aprobación del texto constitucional en 1978. Esta circunstancia conllevó que no fueran pocas las voces que pusieran en duda la constitucionalidad de la supresión del secreto bancario, al considerar que el secreto bancario se encontraba protegido por el derecho a la intimidad consagrado en el art 18 de la CE. A este respecto nos encontramos con una serie de sentencias controvertidas, contradictorias entre sí. En primer lugar, la Audiencia Nacional⁷⁴ estimó la pretensión de un particular que consideraba vulnerado su derecho a la intimidad, al haberle sido reclamado por parte de la inspección de tributos la aportación de un certificado de los movimientos de sus cuentas corrientes. En cambio el Tribunal Supremo consideró que los datos de naturaleza bancaria no se encontraban protegidos por el art. 18.1 CE, sin perjuicio de que esto no suponía de ningún modo habilitar a la Administración tributaria para efectuar una investigación indiscriminada de todos los movimientos. Finalmente, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 110/1984, refrendó la postura adoptada por el Supremo, excluyendo la llamada intimidad económica del amparo del artículo 18.1 CE, “*siempre que se conozcan las causas genéricas*⁷⁵ de cada partida, no de las causas concretas⁷⁶”, pues tal información sí que constituiría una vulneración de los dispuesto en el apartado primero del artículo 18 de la Constitución.

La reforma parcial experimentada por la LGT de 1963 operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, planteó una novedad, pues introdujo la posibilidad de que la Administración

⁷² En ese momento la disposición vigente era el art- 111 de la LGT de 1963.

⁷³ LÓPEZ HURTADO. JF *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 282.

⁷⁴ SAN 18 de junio de 1983.

⁷⁵ Fundamento jurídico quinto de la sentencia 110/1884.

⁷⁶ Fundamento jurídico sexto de la sentencia 110/1884.

tributaria en el procedimiento de inspección pudiera conocer el origen y destino de “*los movimientos, cheques y otras órdenes de pago*” mediante la identificación de personas o cuentas.

En la actualidad el régimen jurídico del deber de proporcionar información de las entidades bancarias y crediticias aparece recogido en los artículos 37 a 42 ter del Reglamento General de los Procedimientos de Gestión e Inspección, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Se dispone la necesidad de identificar tanto las cuentas como a los titulares y el periodo de tiempo en el que se produjeron los movimientos. También se ha de individualizar los sujetos a los que hace referencia el requerimiento, sin que quepa la posibilidad de extenderlo a otros sujetos, inclusive en los casos de cotitularidad, en los que la petición de datos acerca de uno de los cotitulares pondrá a disposición de la inspección toda la información de la cuenta, que no podrá ser usada por la Administración contra el otro cotitular sin seguir el procedimiento previsto.

En definitiva, el secreto bancario no opera en ningún caso como límite de las actuaciones de obtención de información sobre terceros, únicamente la ley establece un procedimiento específico a modo de garantía debido la delicadeza de las informaciones.

3.4.1.2. La inviolabilidad del domicilio

Prosigamos el estudio del artículo 18 CE. En su número segundo se protege la inviolabilidad del domicilio, de ahí que “*ninguna entrada o registro podrá hacerse en el sin consentimiento del titular o resolución judicial salvo en caso de flagrante delito*”. Intimidad y domicilio son bienes jurídicos protegidos que guardan una estrecha relación entre sí. No se puede en ningún caso disociar la protección de ambos, puesto que el domicilio es el ámbito donde se desarrolla la vida personal y familiar íntima.

La inviolabilidad del domicilio se predica tanto de las personas físicas como jurídicas, entendido el de estas últimas como “*todos aquellos locales que no tuvieran las puertas abiertas al público o no fueran de libre acceso a los ciudadanos, es decir los edificios o lugares dependientes del consentimiento de su titular*”⁷⁷, tal y como estableció el TC en la Sentencia 137/1.985, de 17 de octubre, en su Fundamento Jurídico Tercero, y vino a refrendar el TS en sentencia de 22 de

⁷⁷ AGUIRREAZKUENAGA ZIGORRAEA, I.: “*La coacción administrativa directa en el ámbito de la inspección de consumo. Límites al acceso a locales a inspeccionar*” Revista Española de Derecho Administrativo nº 69. 1991 págs. 43-64.

enero de 1993, Rec. 250/1986, al considerar necesaria la autorización del interesado o la correspondientes autorización judicial para entrar en las fincas donde se desarrolle una actividad profesional o económica, gozando, en definitiva, el domicilio de las personas jurídicas de análoga protección que el de las personas físicas⁷⁸.

En el ámbito tributario la LGT establece en su artículo 142.2 que los inspectores de tributos en el ejercicio de sus funciones de comprobación e investigación podrán realizar entradas en aquellas fincas, locales de negocio y demás establecimientos donde se realicen actividades sometidas a gravamen, siempre que el dueño o personas que los custodiara no se opusiese. En tal caso, sería necesaria la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, normalmente el Delegado o Subdelegado de Hacienda. Por su parte el RGPGIT, al tratar las obligaciones de información en su art. 30.3, párrafo primero, determina que *“Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes”*.

Si la entrada se efectuase en el domicilio del obligado tributario para hacer un registro, se requiere el consentimiento del morador, y en previsión de que no prestase su consentimiento el artículo 113 de la LGT exige la previa autorización judicial. La entrada en el domicilio, según dictaminó el Tribunal Constitucional en sentencia 50/1995 de 23 de febrero de 1995, Fundamento Jurídico Séptimo, ha de cumplir una serie de requisitos: *“No debe perjudicar ni importunar al interesado más de lo necesario, por lo que se adoptarán todo tipo de precauciones a fin de no comprometer la reputación del investigado, respetando aquellos secretos que no sean de interés para la instrucción”*. De igual forma, el auto judicial por el que se faculte la entrada en el domicilio debe detallar los pormenores de la actuación, así como el lapso temporal para el que se concede., ya que, de no ser así, supondría *“configurar de alguna manera una suspensión individualizada del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio”*. Generalmente, la autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de un particular se efectúa a modo de media cautelar, con el objetivo de evitar la sustracción o eliminación de bienes e información que pudieran ser relevantes a la hora de aplicar los tributos.

⁷⁸ Fundamento Jurídico Vigésimo Segundo de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993.

3.4.1.3. El secreto de las comunicaciones

Estrechamente relacionado con la intimidad del individuo se encuentra el secreto de las comunicaciones, que actúa como instrumento para garantizar la salvaguarda de la vida privada de los ciudadanos. Al igual que el derecho a la intimidad, se encuentra recogido en el artículo 18 de la Constitución, donde se garantiza el secreto de las comunicaciones, en particular las postales, telegráficas y telefónicas salvo, claro está, resolución judicial.

En lo que a la legislación tributaria se refiere, el secreto de las comunicaciones aparece solamente recogido en el artículo 93.4 de la LGT, rechazando la entrega de información a la Administración tributaria cuando se encuentre amparada por el secreto de la correspondencia, operando como límite del deber que tienen funcionarios y profesionales oficiales de informar a la Administración tributaria. El secreto de las comunicaciones, como límite del deber de informar a la Administración tributaria, es extensible a cualquier obligado tributario que tenga acceso a la correspondencia y, por tanto, a la información contenida en ella, a quien se le haya solicitado requerimiento de información sobre datos de terceras personas que revistan trascendencia fiscal.

No se prevé en la LGT que, en el transcurso de los procedimientos administrativos de aplicación de tributos, sea necesario intervenir las comunicaciones. Por consiguiente, las posibles intervenciones de las comunicaciones relacionadas con cuestiones de naturaleza tributaria estarán relacionadas únicamente con aquellos casos o procesos judiciales de fraude al fisco de naturaleza penal, si se revelasen necesarias para el desarrollo de la investigación.

3.4.2. *Límites legales*

Una vez estudiados los límites al deber de información tributaria recogidos en el texto constitucional, es el momento de introducirnos en el análisis de aquellas instituciones jurídicas, que, pese a no venir recogidas de manera expresa en la Constitución y sí en una norma con rango de ley, como es la LGT, restringen la potestad de obtención de información de la Administración tributaria al provenir innegablemente del consagrado constitucionalmente derecho a la intimidad.

3.4.2.1. El secreto estadístico

El deber de informar a la Administración mediante el suministro de datos con relevancia tributaria topa con el secreto estadístico, recogido en el art 93.4.b) de la LGT, protegiendo a toda información de naturaleza estadística, la cual, según palabras de VALDÉS Y SANTOS, “*se caracteriza por que en su agregación a partir de la cual las características individuales dejan de tener la importancia que tienen para otros objetivos, convirtiéndose en un componente más de los muchos que dan origen a tales datos estadísticos*”⁷⁹. El porqué de esta protección radica en la necesidad que tiene la Administración de obtener una serie de datos de carácter fiable en los que basar decisiones de gobierno, garantizado a quienes los aportan que no serán utilizados en su perjuicio, ni sufrirán consecuencias fiscales, sacrificando la Administración su interés tributario. El secreto estadístico supone un límite a la obligación informadora para con la Administración tributaria de los funcionarios públicos, así como de los profesionales oficiales⁸⁰, obligando a la no difusión de los datos personales independientemente del origen de estos.

Una vez fijado el límite debemos definir el concepto de dato estadístico, así como los requisitos que deben cumplir para encontrarse bajo el amparo del secreto estadístico. Dato estadístico es aquel obtenido de un particular, fruto de las declaraciones requeridas por la Administración, destinado a la formación de estudios estadísticos ordenados legalmente, de interés público, y realizados por la autoridad competente.⁸¹ Únicamente están bajo la protección del secreto estadístico aquellos datos de carácter primario, que no procedan de fuentes administrativas, facilitados previo requerimiento del Instituto Nacional de Estadística o, en su defecto, de organismos colaboradores, y cuyo objetivo sea la formación de estadísticas.

3.4.2.2. El secreto de las diligencias sumariales

Una vez analizado el secreto estadístico, continuaremos con el estudio de los límites legales al

⁷⁹ VALDÉS, T. Y SANTOS, M. A.: "Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del centro de proceso de datos del Ministerio de Hacienda", en *Revista Crónica Tributaria*, núm. 38, 1981, pág. 186-187.

⁸⁰ Profesionales oficiales: Registradores, Notarios, igualmente a quienes ejerzan funciones públicas sin que perciban haberes directamente del Estado, así como las Comunidades Autónomas y demás Corporaciones de Derecho Público.

⁸¹ CASTROMIL, F.: “Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero”, en *Revista Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, Madrid, 1.986, pág. 48.

deber de informar a la Hacienda Pública, y más concretamente es el momento de abordar el secreto de las diligencias sumariales o secreto de sumario como límite del deber de informar de Juzgados y Tribunales. De manera previa al estudio del secreto de sumario como límite, conviene conocer en que consiste y cual es su función. El sumario tal y como establece el artículo 299 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal es el conjunto de *“las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación, y la culpabilidad de los delinquentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos”*. La propia Ley de Enjuiciamiento Criminal en su artículo 301 establece el carácter reservado de las diligencias sumariales hasta la apertura del juicio oral, lo cual parece contravenir a lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Constitución Española, que consagra el derecho a un proceso público y a la publicidad de las actuaciones judiciales incluida la instrucción. En este sentido el TC en su sentencia 176/1988 de 4 de octubre declaró que el *“principio de publicidad no es aplicable a todas las fases del proceso penal, sino únicamente al acto oral que lo culmina y al pronunciamiento de la subsiguiente sentencia”* se reafirma por lo tanto, el carácter secreto de las diligencias sumariales cuya finalidad principal garantizar los resultados de la instrucción.

En el ámbito tributario, y más concretamente en el deber de información el secreto de sumario acota el deber informar, tal es así que el art 94.3 LGT establece que *“Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales”*. De la redacción del artículo 94.3 de la LGT, se extrae la obligación de suministrar a la Administración tributaria la información que le pudiera ser de utilidad, cuando así lo disponga una ley con carácter general o previo requerimiento individualizado de la Administración, siempre y cuando no se sobrepase el límite del secreto de las diligencias sumariales. Y a la misma conclusión se llega si echamos un vistazo a las funciones encomendadas a juzgados y tribunales en el artículo 174.4 de la CE, pues comprobaremos que estas se circunscriben principalmente a la función jurisdiccional, así como a aquellas otras funciones que vengan establecidas por ley en aras de garantizar un derecho. A lo dicho anteriormente debemos sumar la Sentencia Tribunal Constitucional 141/1.988, de 12 de julio, Fundamento Jurídico Noveno, en la que el Tribunal consideró que, a tenor del artículo 174.4 CE, los juzgados y tribunales han de cumplir *“las obligaciones encaminadas al logro de otras finalidades públicas, entre las cuales puede figurar la de comunicar la existencia de un documento respecto al cual no se ha hecho efectivo el pago de un tributo en virtud del deber de colaboración entre todos los poderes del Estado”*. Por lo tanto, siguiendo la

jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tanto juzgados como tribunales deben acatar el deber de proporcionar a la Administración tributaria toda información que le fuese relevante para su función, respetando siempre el secreto de lo contenido de las diligencias sumariales, cumpliendo de manera indirecta lo establecido en el artículo 31.1 del texto constitucional.

Es el Tribunal Supremo quien, en su sentencia 4520/1998 del 16 de abril de 1998, concreta lo que debe entenderse por “facilitar información” por parte de juzgados y tribunales a los efectos de lo dispuesto en el artículo 94.3 de la LGT. En opinión del TC el deber de facilitar información no se limita exclusivamente al suministro de datos e informes con relevancia fiscal, sino que comprende también la labor de favorecer las actuaciones de la Administración tributaria a través de sus agentes, autorizándoles a consultar las sentencias dictadas en procesos jurisdiccionales y a recabar los datos que les fueran necesarios. No obstante, la consulta debe limitarse a los siguientes datos: las partes del proceso, los representantes procesales y la cuantía del pleito.

El conocimiento de estos datos no atentaría de ninguna forma contra la intimidad de la persona, teniendo, además, los funcionarios de la inspección, el deber de guardar secreto respecto a las informaciones recabadas, puesto que está penado por nuestro ordenamiento jurídico la divulgación y publicación de datos que vulnerasen la intimidad de la persona.

Por último y a modo de conclusión, es a mi parecer necesario recalcar que, tal y como aparece configurado en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el secreto de las diligencias sumariales opera en realidad como un límite temporal, puesto que estas solo tendrán carácter reservado hasta la apertura del juicio oral, no constituyendo en definitiva un verdadero límite al deber de información de juzgados y tribunales, en tanto que, como se ha mencionado antes, el fin principal del secreto de sumario es garantizar los resultados de la instrucción, una vez alcanzada la fase oral del juicio, este decae y con él el impedimento de acceder a la información.

3.4.2.3. El secreto del protocolo notarial

Entre quienes tienen un especial deber de información a la Administración tributaria merecen especial atención los profesionales oficiales, en particular los notarios porque,

respecto a su deber de informar a la Administración tributaria acerca de terceros, tienen un límite específico: el secreto del protocolo notarial contenido en el artículo 93.4.c) de la LGT. El secreto del protocolo notarial ampara a aquellos instrumentos públicos recogidos por la Ley del Notariado en los artículos 34, referente a documentos relacionados con los testamentos y codicilos cerrados y abiertos, y 35, que aborda las escrituras matrices de reconocimiento de hijos naturales. Además queda excluido también del deber de información a la Administración tributaria acerca de terceros de los notarios todo aquello relacionado con cuestiones del ámbito matrimonial, con la salvedad del régimen económico de la sociedad conyugal. De esta manera se está protegiendo la intimidad personal y familiar, siendo oponible el secreto del protocolo notarial frente a las actuaciones inspectoras que afecten a notarios.

Además del establecimiento con carácter general del deber de información acerca de terceros a la Administración tributaria que se establece en el art. 94 que afecta a los notarios, aunque con el límite de protocolo notarial, como ya se dicho, hay otros preceptos en diferentes leyes reguladoras de tributos concretos que también se refieren a ese deber de información acerca de terceros a la Administración tributaria que tienen los notarios, aunque de manera más específica y concordante con el tributo al que se refiera. La primera manifestación más concreta del deber de información de los notarios limitado por el secreto del protocolo notarial aparece en el art. 32.3 de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁸². Otro deber de información a la Administración tributaria de los notarios más específico se encuentra en el art 52 del Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre (B.O.E. 20-10-1.993), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁸³. Por último, también en el art. 110.7 del Texto refundido de la

⁸² El art. 32.3 de la Ley 29/1987 dispone lo siguiente: “Los notarios están obligados a facilitar los datos que les reclamen los organismos de la Administración tributaria acerca de los actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones, y a expedir gratuitamente en el plazo de quince días las copias que aquéllos les pidan de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo, salvo cuando se trate de los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

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

⁸³ Art. 52, párrafo segundo, RD 1/1993 “Los notarios están obligados a remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el

Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, se establece que, con relación al Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), los notarios tienen la obligación de proporcionar a los Ayuntamientos respectivos todos los datos que supongan una manifestación del hecho imponible del IIVTNU, exceptuando los actos de última voluntad, salvaguardando el deber general de colaborar con la Administración tributaria⁸⁴. El artículo 93.4 establece en definitiva la obligación genérica de prestar información, al igual que cualquier otra persona, quedando el secreto del protocolo notarial circunscrito únicamente a los documentos señalados en el propio artículo, por lo tanto, la potestad de obtención de información de la Administración tributaria únicamente quedaría limitada esos supuestos⁸⁵.

3.4.2.4. El secreto profesional

Otro “secreto”, más genérico que los tratados anteriormente, y que debe analizarse como posible límite al deber de informar a la Administración tributaria es el secreto profesional. A este respecto la Ley General Tributaria en su artículo 93.5 establece que “La obligación de

trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás que determine el Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Asimismo, consignarán en los documentos sujetos entre las advertencias legales y de forma expresa, el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentarlos a la liquidación, así como la afección de los bienes al pago del impuesto correspondiente a transmisiones que de ellos se hubiera realizado, y las responsabilidades en que incurran en el caso de no efectuar la presentación. Lo prevenido en este artículo se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria”.

⁸⁴ Dispone el referido art. 110.7: “Asimismo, los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Lo prevenido en este apartado se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria.

En la relación o índice que remitan los notarios al ayuntamiento, éstos deberán hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión. Esta obligación será exigible a partir de 1 de abril de 2002.

Los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones.”

⁸⁵ HERRERA MOLINA, P.M.: considera que del contenido del artículo 111.4 de la antigua LGT 230/1963, aparte último se desprenden dos consecuencias: "a) El secreto del protocolo notarial frente a la Administración tributaria sólo abarca los documentos expresamente señalados por el artículo 111, y b) Se trata de un límite que opera con carácter general frente a las actuaciones inspectoras desarrolladas cerca de los notarios". En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit. pág. 200.

los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.”

Podríamos definir el secreto profesional como “*el deber que afecta a los miembros de ciertas profesiones de no descubrir a terceros los hechos conocidos en el ejercicio de su profesión, establecido por las normas que regulan el ejercicio de las diversas profesiones*”⁸⁶. El secreto profesional aparece recogido en nuestro texto constitucional en el artículo 20.1.d)⁸⁷, exigiendo un posterior desarrollo legal del mismo para aquellos casos en los que pudiera ser esgrimido con el fin de eludir la obligación de declarar. El secreto profesional es una institución jurídica que, pese a estar configurado desde un punto de vista penal, es de igual modo aplicable a la jurisdicción tributaria⁸⁸.

El secreto profesional como límite al deber de prestar información tributaria acerca de terceros, aparecía ya recogido en la antigua LGT de 1963 como causa de exclusión del deber de colaborar. Sin embargo, la influencia del derecho comparado y la jurisprudencia del Tribunal Supremo con sentencias como la 4305/1972, de 2 de noviembre, redujeron la aplicabilidad del secreto profesional hasta prácticamente su eliminación en la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, de manera conjunta con la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978. No será, sin embargo, hasta la reforma de 1985 cuando la LGT regule los límites impuestos al deber de colaborar con la Administración tributaria en relación con el secreto profesional.

Aunque parece obvio cabe señalar que, salvo en contadas excepciones, los funcionarios públicos y los profesionales oficiales no podrán invocar la existencia del secreto profesional para eludir el cumplimiento de sus deberes de información tributaria, excepto en lo referente al secreto del protocolo notarial, como ya hemos visto. Quedaran amparados por

⁸⁶ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, dirigido por Narciso Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1.983. pág. 209.

⁸⁷ Art. 20.1.d) CE. “*Se reconocen y protegen los derechos: 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*”.

⁸⁸ BAEZA ALBENDERA, A., CARO CEBRIÁN M. J. Y CARO CEBRIÁN, A.: “Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (II)”, en *Revista CaT. (Monografías)*, núm. 82, 1988, pág. 6.

el secreto profesional los que la ley califica como “demás profesionales”, es decir, los profesionales “no oficiales”, no alcanzando el deber de proporcionar información a aquellos 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, respetando así el ámbito privado de las personas. No estarán, en ningún caso, amparados por el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por estos como consecuencia de los servicios recibidos, como dispone el art. 93.5 de la Ley General Tributaria vigente⁸⁹. Se confirma, por lo tanto, lo que ya veníamos adelantando: la reducción en la operatividad del secreto profesional hasta los niveles mínimos necesarios, que no permita desvirtuar el fin último del deber de informar a la Administración tributaria en orden a la más correcta y eficiente aplicación de tributos⁹⁰.

El objetivo principal del secreto profesional es la salvaguarda de la intimidad personal y familiar de los clientes, estrechamente ligada con el derecho al honor. Sin embargo, esta concepción tan restrictiva del secreto profesional ha sido objeto de numerosas críticas, puesto que el secreto profesional podría afectar a hechos o datos que no pertenecen a la intimidad personal o familiar del cliente. Tal y como se ha mencionado anteriormente, no supone una violación del secreto profesional la comunicación del nombre del cliente, así como de los honorarios por él satisfechos. Estamos en este punto ante una situación controvertida, ya que, pese a que así venga establecido por la ley, dependiendo de la actividad profesional y de los servicios requeridos (Ej. Un abogado matrimonialista) el conocimiento de estos puede, en ocasiones, suponer la revelación de datos íntimos de los clientes⁹¹.

A tenor de lo expuesto, hemos de mencionar aquí la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 que, en su Fundamento Jurídico 10º, determina que no supone una violación del secreto profesional “*la exigencia de las certificaciones del movimiento de las cuentas*”, así como la “*identificación del cliente y de las cantidades por él abonadas, en los requerimientos a entidades bancarias o*

⁸⁹ El contenido del actual art. 93.5 LGT anteriormente se encontraba en el antiguo RGIT, lo cual suponía, para autores como PALAO TABOADA y LÓPEZ MARTÍNEZ, una invasión de la normativa reglamentaria en una facultad correspondiente a una ley. PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda pública", en *Revista C.T.*, núm. 72, 1994, pág. 106.

⁹⁰ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Informe sobre el proyecto de ley de represión del fraude fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 65 y 66.

⁹¹ PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda pública", en *Revista C.T.*, núm. 72, 1994, pág. 108.

crediticias, no operando el secreto profesional sobre las relaciones profesionales genéricas."⁹². De igual forma, el Tribunal Supremo en el Fundamento Jurídico Quinto de su sentencia 8608/1996, de 30 de octubre, considera que no podrá la Inspección de Hacienda investigar sobre la relación profesional concreta, es decir, acerca del contenido de la misma; bien sea un dictamen médico o el motivo por el que se solicita asesoramiento jurídico económico etc. En palabras del Tribunal la Administración tributaria podrá "*investigar la causa inmediata económica del abono en la cuenta bancaria, pero no la causa remota*".

Algunos autores han manifestado posiciones contrarias a lo dispuesto por la STC 110/1984, considerando que la revelación de los nombres de los clientes podría, en algunas ocasiones, suponer un quebrantamiento de la intimidad y el honor del individuo debido a "*las especiales características del profesional especializado*". En consecuencia, a juicio de este sector doctrinal, bajo el manto del secreto profesional debería quedar amparado todo el contenido de la relación profesional, exceptuando la cantidad pagada en concepto de honorarios.⁹³

Llegados a este punto, parece necesario estudiar el secreto profesional de abogados y procuradores, profesionales cuyo cometido consiste en prestar asistencia jurídica mediante labores de asesoramiento y defensa. En estos casos, tal y como recoge la LGT, el secreto profesional queda circunscrito a aquellos datos de carácter confidencial que fuesen conocidos como consecuencia de dicha actividad. Por consiguiente, el secreto profesional, o mejor dicho, el derecho de no revelar datos relacionados con el ejercicio de su actividad, no ampararía todos los aspectos e informaciones presentes en la relación abogado-cliente, sino únicamente a aquellos datos privados de naturaleza no patrimonial susceptibles de atentar contra la intimidad y el honor del cliente, así como aquellos que sean confidenciales fruto de su actividad. La anterior afirmación fue refrendada por la Sentencia de 3 de febrero de 2001, Rec.7741/1995, del Tribunal Supremo, en su Fundamento Jurídico 6. Sin embargo, la Ley Orgánica del Poder Judicial, en su artículo 542 establece que los abogados deben "*guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos*." Nos encontramos, por tanto, ante dos concepciones distintas del secreto profesional como límite del deber de informar a la Administración tributaria. Por un lado, la LGT y el TC

⁹² SESMA SÁNCHEZ. BEGOÑA: *La Obtención de la Información Tributaria*, Aranzadi Editorial, Elcano (Navarra), pág. 193.

⁹³ BAEZA ALBENDEA, A., CARO CEBRIÁN, M. J. y CARO CEBRIÁN, A.: "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (II)", en *Revista CaT. (Monografías)*, núm. 82, 1.988, pág. 1-23.

sostienen una visión restrictiva del secreto profesional como excepción al deber de colaborar, acotándolo a determinados datos concretos, mientras que la LOPJ nos ofrece un concepto más amplio del mismo.

Para abordar ese asunto -la aparente contradicción entre ambas normas-, debemos remitirnos a la Sentencia 110/1984 del Tribunal Constitucional, que en su Fundamento Jurídico 9º aborda el secreto profesional de los abogados, no como un derecho de éstos, sino como un deber profesional. No estando obligados, como recoge el art. 24 del texto constitucional, a declarar sobre hechos presuntamente delictivos de los que son conocedores por razón de su profesión y *“Evidentemente, y a fortiori, tampoco existe el deber de declarar a la Administración sobre esos hechos.”* El Tribunal Constitucional concibe, por tanto, el secreto profesional como un derecho del que es acreedor tanto el abogado o procurador como el cliente, con el objetivo de salvaguardar su intimidad. En definitiva, nos lo presenta como las dos caras de una misma moneda, reflejo de los artículos 24.2 y 18.1 de la Constitución.

A todo lo expuesto hasta ahora conviene sumar el artículo 7.4 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidación Personal y Familiar y a la Propia Imagen, que desarrolla lo dispuesto en el artículo 18.1 CE y establece que *“Tendrán la consideración de intromisiones ilegítimas en el ámbito de protección delimitado por el art. 2.º 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”*. Sin embargo, pese al alto grado de protección existente, tanto el legislador como la jurisprudencia permiten que la Administración tributaria conozca la identidad del cliente y los honorarios satisfechos por este. Lo anterior sin perjuicio de que un abogado nunca podrá escudarse en el secreto profesional para evitar la comprobación de su propia situación tributaria.

Un apunte más que ayudará a comprender mejor cuál es el ámbito de la intimidad de los ciudadanos que no puede ser comunicado a la Administración tributaria, y que ésta no debería solicitar, precisamente relacionado con el secreto profesional de abogados y procuradores. El caso se refiere a un acuerdo del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) que, a solicitud de la Agencia Tributaria, aceptó el acceso a los datos tributarios de abogados y procuradores presentes en procedimientos judiciales durante el bienio 2014-2016. Frente a esto el Tribunal Supremo, estimando el recurso interpuesto por el Consejo General de la Abogacía, debido a que el requerimiento objeto de controversia, no podía enmarcarse dentro de la modalidad de obtención por suministro, puesto que la

Administración tributaria no señaló en ningún momento la regulación reglamentaria en la que se amparaba para llevarlo a cabo. A esto se ha de sumar que no se siguieron las pautas de objetividad necesarias para asegurar la actuación de la Administración incurriendo en arbitrariedad. No considerando razonable una solicitud de dimensiones globales pese a estar enmarcada en los planes de control tributario, por suponer una vulneración del derecho a la protección de la intimidad. Proponiendo el Alto Tribunal que, para que un requerimiento de información se encuentre justificado por el plan de control tributario, habrán de concurrir individualmente en cada uno de los seleccionados el siguiente presupuesto: "*(...) signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes mediante el uso combinado de las múltiples informaciones que existen en la actualidad a disposición de la Administración Tributaria*", concluye la resolución ⁹⁴.

3.5. Métodos y procedimientos para la obtención de información con trascendencia tributaria

Como se ha podido vislumbrar en lo dicho hasta ahora, existen varios procedimientos para solicitar y obtener por parte de la Hacienda Pública información con trascendencia tributaria que le resulte útil para lograr una correcta aplicación del sistema tributario o, desde otra perspectiva, para cumplir con el deber de información establecido y regulado en los artículos 93 a 95 de la L.G.T. Se expondrán a continuación los dos mecanismos que el ordenamiento jurídico-tributario prevé: mediante el establecimiento de deberes en normas de alcance general y mediante el requerimiento individualizado.

3.5.1. La obtención de información mediante el establecimiento de deberes en normas de alcance general

El gran número de competencias de comprobación e investigación atribuidas a los órganos encargados de la aplicación de los tributos, hace que el volumen de información necesaria sea tal que ésta no pueda ser obtenida en su totalidad mediante requerimientos individualizados, ya que, de ser así, supondría un aumento de la presión fiscal indirecta que podría resultar contrario al principio de seguridad jurídica. Para paliar este efecto indeseado, la Administración debe recurrir a la tipificación de situaciones cuya realización

⁹⁴ Diario del derecho. Sentencia 1611/2018, de 13 de noviembre de 2018.

suponga el nacimiento de deberes de suministro de información, previsibles por el obligado y que, pese a ser molestos, no ponen en riesgo la seguridad jurídica. Toda aquella información cuya trascendencia tributaria es indirecta por su condición de genérica, debe ser obtenida por suministro, sin el perjuicio de que pueda ser requerida por los órganos de inspección si la consideran trascendental a la hora de investigar y comprobar la situación de un contribuyente en particular. No debemos olvidar que la naturaleza de estos datos es preventiva, ya que su finalidad es la comprobación masiva de autoliquidaciones, elaborando bolsas de datos que permitan mediante las comprobaciones cruzadas descubrir situaciones de fraude ocultas.

La Hacienda Pública obtendrá la información “por suministro” cuando una norma con carácter general establezca la obligación de facilitar determinados datos, sin que sea necesario su requerimiento expreso e individualizado por parte de la Administración. Así, el Reglamento General de Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, en adelante RGPGIT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en su artículo 30 establece el deber de proporcionar información con carácter general a todos aquellos obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, “*así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras*”, en los términos que se establezcan tanto en la normativa específica, como en los artículos 31 a 54 bis del mismo RGPGIT, donde aparecen sistematizadas las obligaciones de suministro de información tributaria de nuestro ordenamiento. En los citados arts. 31 a 54 bis se encuentran comprendidas las informaciones que deben ser proporcionadas mediante la presentación de las llamadas declaraciones informativas de carácter periódico, como son, por ejemplo, la declaración anual de operaciones con terceros, las declaraciones anuales presentadas por las entidades dedicadas al tráfico bancario y la declaración anual sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, desarrolladas por las órdenes del Ministerio de Hacienda donde se detalla los modelos a cumplimentar además del lugar, forma y plazo en el que han de ser presentadas, las cuales serán objeto de estudio a continuación debido a su especial relevancia y, en el caso de la declaración sobre bienes inmuebles en el extranjero por su conexión con la asistencia mutua entre administraciones.

3.5.1.1. Declaración anual de operaciones con terceros:

Pese a que la LGT no recoge, de manera expresa, este supuesto de suministro de información, la declaración anual de operaciones con terceros representa la variante de obtención por suministro con la que la Administración tributaria más información recaba.

El origen del deber de presentar una declaración anual de operaciones con terceros se remonta al Reglamento del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, aprobado por el RD 3361/1971, de 23 de diciembre. En la actualidad la declaración anual de operaciones con terceras personas se encuentra regulada en el RGPGIT, en los artículos 31 a 35. En ellos se establece, que estarán obligados a presentar una *“declaración relativa a sus operaciones con terceros”* cualquier persona, ya sea física o jurídica incluidas los entes carentes de personalidad jurídica del art. 35.4 LGT, que *“desarrollen actividades empresariales o profesionales”*, entendiéndose como tales las comprendidas en el artículo 5 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular según su número segundo: *“las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”* De igual forma, se consideran actividades empresariales, aquellas desempeñadas por quienes ostenten la consideración de empresario o profesional dada por el art. 5.1 de la mencionada ley reguladora del IVA⁹⁵.

En lo que al contenido del deber se refiere, este será diferente dependiendo de quien sea el sujeto obligado. Cuando se trate de personas físicas, jurídicas o de las entidades del art. 35.4 de la LGT, únicamente deberán incluir en su declaración, las operaciones con terceros provenientes de una actividad empresarial o profesional como pueden ser las compras y las ventas. Mientras que, si el sujeto obligado es una Administración pública o alguno de los mencionados en el art. 94 de la LGT⁹⁶, deberán incluir a mayores de las operaciones fruto

⁹⁵ Art. 5 Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido: *“A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes. d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.”*

⁹⁶ El art. 94 LGT se refiere a las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; a los organismos autónomos y las entidades

de una actividad empresarial o profesional, cualquier otra adquisición de un bien o servicio. Por el contrario, no estarán obligadas a presentar una declaración anual de operaciones con terceros, aquellas personas que desarrollen actividades empresariales o profesionales, cuando la sede de su actividad o su domicilio fiscal se encuentre fuera del territorio español, o no cuenten con un establecimiento permanente dentro del mismo. De igual forma también están excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceros las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura.⁹⁷ No estarán comprendidas las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que no se debe de expedir factura o documento de igual valor, las operaciones efectuadas al margen de la actividad profesional o empresarial, las adquisiciones de bienes o servicios realizadas a título gratuito exentas o no sujetas a IVA, los arrendamientos de bienes exentos de IVA, la adquisición de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo postal, salvo lo que estén considerados como objeto de colección, las importaciones y exportaciones de mercancías realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla y en general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria.

Una vez explicado el contenido, estudiaremos la forma, puesto que toda declaración anual de operaciones con terceros debe incluir; la identificación y el domicilio fiscal del declarante, la identificación de cada una de los sujetos relacionados en la declaración, el importe total expresado en euros de las distintas operaciones que se efectúen entre las

públicas empresariales; a las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; a las mutualidades de previsión social; a las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas; a los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales; a los juzgados y tribunales; al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias; y a la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo.

⁹⁷ Art. 32.b) del RGPGIT “*Personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas. No estarán obligados a presentar la declaración anual: “Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura”.*”

partes, mientras que los arrendamientos de locales de negocio se harán constar por separado, consignando la identificación del arrendatario, además de las referencias catastrales y los datos necesarios para localizar los inmuebles y por último las entidades aseguradoras han de manera separada consignar las operaciones de seguros en función del importe de las primas o contraprestaciones percibidas y las indemnizaciones o prestaciones satisfechas.

Para determinar que operaciones deben ser incluidas dentro de cada declaración anual, el legislador en el art. 35 del RGPGIT establece, a modo de criterio temporal, que han de estar incluidas las “*Las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración. A estos efectos, las operaciones se entenderán producidas en el período en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69⁹⁸ del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe realizar la anotación registral de la factura o documento contable que sirva de justificante de las mismas*”. El criterio general de imputación anteriormente expuesto puede verse matizado en algunos casos: En primer lugar, en el caso de que sean aplicables bonificaciones o descuentos en un año posterior al que se emitió la factura correspondiente, tal modificación constará en la declaración relativa al año en que se produce. En segundo lugar, los anticipos de clientes y a proveedores u a otros acreedores se imputarán al momento en el que se abonan, aminorando en tal cantidad el importe total de la operación en el momento en que se expida la correspondiente factura. En tercer lugar las subvenciones, auxilios o ayudas concedidas por las entidades públicas se entienden satisfechas el día de expedición de su orden de pago. Por último, las cantidades percibidas en metálico que no hayan podido incluirse en la declaración del año natural ya sea porque no superaban los 6000 euros o por haber sido percibidas más tarde, se deberán incluir en la

⁹⁸ Artículo 69 Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido: Plazos para las anotaciones registrales. 1. “*Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario*. 2. *No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior*. 3. *Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción*. 4. *Las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren*. 5. *Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro generales en los plazos establecidos en los números anteriores como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones*”.

declaración del año natural posterior el que se hubiese efectuado el cobro o se hubiese alcanzado el importe señalado anteriormente.

3.5.1.2. Suministro de las entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

Como ya hemos visto al tratar los sujetos obligados, las entidades bancarias han de cumplir con un deber específico de información a la Administración tributaria, por realizar un tipo de actividad económica que les permite conocer datos de sus clientes que pueden tener una trascendencia tributaria muy relevante. El art. 37 del RGPGIT establece que aquellas entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio tienen el deber de proporcionar a la Administración tributaria información acerca *“del total de las cuentas abiertas en tales entidades o puestas por ellas a disposición de terceros en establecimientos situados dentro o fuera del territorio español”* mediante una declaración informativa anual. Las entidades bancarias deberán facilitar una relación completa de las cuentas corrientes, de ahorro, de crédito, imposiciones a plazo y cualesquiera independientemente de la forma que adopten, con los correspondientes datos identificativos de las personas o entidades autorizadas o beneficiarias, los saldos de estas a último día del año y el saldo medio del último trimestre del año. Además, las entidades dedicadas al tráfico bancario deberán presentar declaraciones informativas anuales acerca de préstamos y créditos que hayan concedido cuyo saldo sean superior a 6000 euros, así como de todos aquellos movimientos en efectivo de un importe superior a 3000 euros. Por último, cabe mencionar que, si la entidad de crédito ofreciese a profesionales y empresarios el servicio de pago mediante tarjetas de crédito o débito, deberá si el importe neto anual de lo cobrado supera los 3000 euros presentar la correspondiente declaración informativa anual.

3.5.1.3. Declaración informativa sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

El artículo 54 bis del RGPIT introduce una nueva variante de suministro de información, fruto de la adaptación del reglamento a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua. De manera previa al estudio de la mencionada declaración informativa, parece conveniente abordar el concepto de asistencia mutua. La LGT define asistencia mutua como *“el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza*

análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios. La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución.” Dentro de las diferentes actuaciones de asistencia mutua de la Administración tributaria se incluirán los deberes de información, facilitando el intercambio de datos informes y antecedentes con otros Estados u organizaciones de carácter supranacional e internacional, para lo cual la Hacienda Pública tal y como dispone el art. 177 ter. “*se podrá servir de cualquier mecanismo de obtención recogido en la LGT*” entendiéndose comprendidos tanto los requerimientos de información, como las situaciones de obtención por suministro contenidas en una norma con carácter general, como es el caso de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y acerca de derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, recogida por el art. 54.bis del RGPIT. Este deber obliga a los titulares de los referidos bienes y derechos residentes en España a presentar la correspondiente declaración informativa anual, cuyo contenido aparece recogido en el número segundo de la disposición mencionada⁹⁹, con especial atención a la letra d), que hace referencia al valor de adquisición del inmueble y, en particular, al supuesto de que un inmueble haya sido adquirido a través de una donación o herencia cuando el valor a declarar sería el valor real del mismo en el momento de la adquisición.

Estarán exentas, además de las situaciones recogidas por el art. 9.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.¹⁰⁰, todas aquellas previstas en el número

⁹⁹Artículo 64.bis.2. “*La declaración informativa contendrá los siguientes datos: a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial. b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número .c) Fecha de adquisición. d) Valor de adquisición*”.

¹⁰⁰ Artículo 9. “*Exenciones.1. Estarán totalmente exentos del impuesto a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales. b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones. d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social. e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales .h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.”*

seis del art. 54.bis¹⁰¹ del RGPGIT, revistiendo especial relevancia lo dispuesto en la letra d), que exonera de presentar la declaración informativa cuando el valor de adquisición del inmueble o el derecho sobre éste no exceda los 50.000 euros, incluso en los casos en los que el inmueble se haya adquirido bajo un régimen de copropiedad, en tal caso independientemente del número de titulares del inmueble se deberá presentar la correspondiente declaración informativa, en la que figurará el valor total de la adquisición sin prorratear, indicando, claro está el porcentaje de participación. De igual forma, no se deberán declarar las cantidades entregadas a cuenta antes de la firma de la escritura para la compra de un inmueble en el extranjero, ya que solamente se ha de declarar en el momento en que se ostente la titularidad real de inmueble o de un derecho real sobre el mismo.

La declaración informativa sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero deberá presentarse en los tres primeros meses del año siguiente al que se refiera la información, estando obligados también aquellos que, pese a no ser titulares en el momento de presentar la declaración de ningún derecho sobre un bien inmueble extranjero, lo fueron a lo largo del año anterior incorporando a la correspondiente declaración el valor de transmisión del mismo. En lo que la declaración en años sucesivos se refiere, esta únicamente se presentará cuando el valor en conjunto del derecho haya aumentado más de 20.000 euros desde que se presentó la primera declaración. Si se diese el caso de que un sujeto es titular de un bien inmueble situado en el extranjero, cuyo precio de adquisición consta en una moneda diferente al euro, una vez realizada la conversión y establecido el valor de adquisición en euros, las variaciones en el tipo de cambio de años posteriores no influyen a la hora de determinar si se ha producido un incremento en el valor superior a 20000 euros.

¹⁰¹ Art. 54.bis.6: “La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de los siguientes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero: a) Aquéllos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. b) Aquéllos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados. c) Aquéllos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados. d) No existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los valores a que se refieren los apartados 2.d), 3 y 4 no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles”.

3.5.2. *La obtención de información mediante requerimientos individualizados*

Se conoce como “obtención por captación” al método por el cual la Administración recaba de una persona concreta mediante requerimientos individualizados, una información que ésta no tenía obligación legal de proporcionar por suministro. Los requerimientos individualizados de información se encuentran regulados en los artículos 93 de la LGT y 55 a 57 del RGPGIT. Es decir, el cumplimiento del deber de informar a la Administración tributaria sobre terceros, puede también consistir en la contestación a requerimientos de la Administración, sobre *“datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”*, pese a no estar obligado a suministrar tales informaciones a través de las correspondientes declaraciones informativas.

El propio requerimiento fijará las condiciones de tiempo y forma en las que se ha de facilitar la información. Pudiendo realizarse, bien en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o bien, ser independiente de este. Este sistema de obtención de información puede ser utilizado por los órganos de inspección, de recaudación y de gestión, con la salvedad de que, cuando lo emplean los órganos de gestión tributaria su uso queda restringido al procedimiento de comprobación limitada. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración puede solicitar que entreguen la información solo a aquellos que estén obligados a suministrarla con carácter general y únicamente para que la ratifiquen presentando los justificantes convenientes. Además, en el procedimiento de comprobación limitada no se podrán efectuar requerimientos individualizados sobre movimientos financieros, que sólo se podrán realizar en el desarrollo de las funciones de inspección y recaudación.

Los requerimientos individualizados han de ser notificados siguiendo los requisitos relativos a: la identificación del obligado, al periodo de tiempo al que hace referencia la información solicitada y a los hechos motivadores del requerimiento. Al realizar un requerimiento individualizado de información se le debe conceder al administrado un plazo de al menos diez días a partir del día siguiente del que se produzca efectivamente la notificación, para proporcionar la información requerida. No obstante, tal y como dispone el art. 55.2 del RGPGIT, en el caso de que las actuaciones de obtención fueran llevadas a cabo por un órgano de inspección o de recaudación, podrán iniciarse de manera inmediata tales actuaciones, sin que fuera necesario el requerimiento previo por escrito, siempre que sea justificable por la naturaleza de los datos que se pretende obtener o de las actuaciones a

realizar, limitándose el órgano actuante únicamente examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición. Si por el contrario tales documentos no tienen por qué estar a disposición de los órganos de inspección o de recaudación, se concederá al requerido, ya sea entidad o persona física, un plazo no inferior a diez días a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para que aporte la información que se le requiere o para que facilite su obtención al órgano autor del requerimiento. Según DELGADO PACHECHO pese a que el Reglamento parece dar la opción al obligado tributario de elegir entre proporcionar a la Administración los datos solicitados, o permitir el acceso de la Inspección a la información correspondiente, nada más lejos de la realidad, ya que según el mencionado autor, tal facultad de elección se atribuye a la inspección pudiendo esta decidir “*entre solicitar el dato concreto del interesado o exigir el acceso a la documentación que contenga en general una determinada información no susceptible de concreción previa*”¹⁰². En el caso de las entidades de crédito, tienen además del deber de informar mediante los certificados correspondientes, el deber de soportar las actuaciones de inspección documental en la oficina de la entidad¹⁰³, tal y como vino a confirmar la Sentencia del Tribunal Supremo 4561/1987 de 28 de mayo de 1987, en su Fundamento Jurídico 2º, solicitando en primer lugar la información a los interesados y si estos no atendiesen, se solicitara su aportación a las entidades bancarias

En definitiva, los requerimientos individualizados de obtención de información se caracterizan por constituir actuaciones de aplicación de los tributos de los órganos de la Administración tributaria: Gestión, Inspección y Recaudación.

El requerimiento consiste en un procedimiento autónomo e independiente y, en cuanto acto administrativo autónomo, puede ser objeto de impugnación mediante un recurso de reposición, cuya resolución corresponderá, en los procedimientos de inspección, al Inspector-Jefe, por ser el órgano del que parte la orden de dictar el requerimiento de información.

Los requerimientos individualizados de información con trascendencia tributaria en muchísimas ocasiones se refieren a datos de terceros. Pues bien, cuando es así para poder realizar el requerimiento que implicará cesión de datos de naturaleza personal, no se requiere el consentimiento del afectado, según se establece en el art. 94.5 de la LGT.

¹⁰² DELGADO PACHECO, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones", en *Revista Impuestos* II/1.986. pág. 227.

¹⁰³ RUIZ GARCÍA, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, Civitas, Madrid, 1.988., pág. 129-130.

Tal y como recogen los artículos 199 y 203 de la LGT, constituye una infracción tributaria la contestación incorrecta a los requerimientos efectuados¹⁰⁴, así como la no contestación o desatención¹⁰⁵ total de los mismos respectivamente.

3.5.2.1. Presupuestos habilitantes de la potestad

Los requerimientos de información tributaria acerca de terceros han de cumplir tres requisitos¹⁰⁶. En primer lugar, la información solicitada ha de ser relevante para la Hacienda Pública. En segundo lugar, siguiendo el principio de subsidiariedad, la información se ha de solicitar de manera previa al sujeto pasivo, y únicamente si esto no fuera posible se acudiría al tercero. Y en tercer lugar, el tercero requerido ha de poseer los datos solicitados. Detengámonos en este último requisito. El tercero requerido se encontrará en posesión de información con trascendencia tributaria bien porque así le obliga la ley en el cumplimiento de sus deberes contables y de registro conservando las facturas, o bien porque la Administración tiene constancia de la existencia de dicha información. A este respecto se pronunció el TSJ de la Comunidad Valenciana, en su

¹⁰⁴ Art. 199.4 LGT: “Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso”.

Art. 199.5 LGT: “Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros. La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

¹⁰⁵ Art. 203.1.b) “Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas: No atender algún requerimiento debidamente notificado”.

¹⁰⁶ PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información”, ob. cit., pág. 138-140.

Sentencia de 15 de marzo de 1990¹⁰⁷, en el Fundamento Jurídico 7º, estableciendo que el tercero “*en caso de no poseer factura, deberá comunicar el lugar y fecha de la celebración, y el importe de lo pagado, colaborando en todo caso en la medida de lo posible con la Administración*”. Cabe hacer referencia a aquellos supuestos en los que, sin estar el tercero obligado a la conservación y registro de datos, es requerido por la Hacienda Pública. En este caso la Administración invitará al tercero a facilitar la información que se encuentre en su poder, como si de un testigo se tratase, pudiendo el administrado alegar la imposibilidad para atender al requerimiento¹⁰⁸.

HERRERA MOLINA añade un requisito más para que la Administración tributaria pueda realizar un requerimiento de información; que el propio informante, o persona a la que se quiere hacer el requerimiento, no haya proporcionado ya los datos a la Inspección¹⁰⁹.

3.5.2.2. El requerimiento de información (arts. 55-57 RGPGIT)

En lo referente al contenido de los requerimientos de información se establece que, como regla general, el requerimiento individualizado nunca podrá emplearse para solicitar todos los datos que se encuentren en poder de una persona provenientes de sus relaciones con terceros, como sí sucede en los casos de obtención de información por suministro. Lo contrario supondría una vulneración del principio de proporcionalidad¹¹⁰. Esto implica que, en el requerimiento deben estar concretados exactamente los datos solicitados al obligado. Sin embargo, esta regla general respecto a los datos que se pueden solicitar mediante un requerimiento individualizado de información se altera cuando la requerida es una entidad financiera, pues la Administración tributaria sí que podrá solicitar a las entidades de crédito la aportación de toda la información que posean acerca de un determinado cliente. En este sentido se pronunció el Tribunal Supremo en su Sentencia 8608/1996 de 30 de octubre de 1996, Fundamento Jurídico Tercero¹¹¹ resolviendo que si

¹⁰⁷ Revista *Carta Tributaria*, núm. 115, 1.990, pág. 99 y ss.

¹⁰⁸ DELGADO PACHECO, A.: "Las obligaciones de información a la Hacienda pública en los mercados financieros" en "La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros", en *Papeles de Economía Española*, núm. 32, 1.990, pág. 96.

¹⁰⁹ HERRERA MOLINA, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 107.

¹¹⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: En *la potestad de información tributaria sobre terceros*, ob. cit., pág. 130.

¹¹¹ En la referida STS de 30 de octubre de 1996, Fundamento Jurídico 3º, el TS consideró que la Administración Tributaria puede conocer e investigar todas las cuentas y operaciones activas y pasivas bancarias o de otras entidades de crédito, pero lógicamente debe precisar, es decir indicar, fijar o determinar si va a examinar todas o unas pocas en concreto. “*Es claro que si la Inspección de Hacienda desea conocer la cuantía de*

la Administración Tributarias tuviera sospechas fundadas de que los sujetos pasivos han ocultado información fiscalmente relevante, podrá solicitar, en el propio requerimiento a la entidad crediticia la relación detallada de todos los sujetos con los que ha mantenido relaciones económicas o financieras.

Por su parte la doctrina administrativa¹¹² considera a esta clase de requerimiento como un acto administrativo con entidad propia, cuyo objeto es el de concretar e individualizar el deber general de proporcionar información sobre terceros, erigiéndose como un acto administrativo de carácter formal declarativo que decide sobre el fondo, y por tanto, susceptible de impugnación por la vía económico-administrativa¹¹³. En cuanto a qué sujetos se encuentran legitimados para impugnar esta clase de actos, el TEAC en su Resolución de 18 de mayo de 1989 esgrimió que únicamente podrán reclamar las personas o entidades a quienes la Administración haya dirigido el requerimiento. No estaría facultado para impugnar el requerimiento el contribuyente afectado por la trascendencia tributaria de la información solicitada, al considerarse el requerimiento para él como un acto de trámite, encuadrado en el procedimiento de comprobación e investigación de su propia situación tributaria. En ningún caso, podrán los sujetos requeridos alegar la vulneración de del derecho a la intimidad del contribuyente, tal y como estableció la AN en la Sentencia de 11 de mayo 1990, Fundamento Jurídico 4^o¹¹⁴.

Partiendo de lo anteriormente expuesto, de igual forma que únicamente se encuentran legitimados para impugnar el acto administrativo de requerimiento de información aquellas personas o entidades a las que va dirigido, parece lógico pensar que solo estos podrán solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo¹¹⁵. El objetivo perseguido por la suspensión es siempre postergar la efectividad del acto administrativo. En el caso concreto que nos ocupa, se busca retrasar la entrega de la información requerida. La posibilidad de suspender los efectos del acto administrativo de requerimiento de

una determinada operación patrimonial, pedirá la investigación del ingreso o pago correspondiente, pero en cambio, si desea conocer los rendimientos obtenidos por un profesional libre, que no lleve los registros fiscales obligatorios, o no haya realizado los asientos correspondientes, es incuestionable que en este caso precisará conocer todas las cuentas, y todos los movimientos habidos en ellas pues en todas pueden haberse reflejado ingresos por sus honorarios profesionales, e incluso las imposiciones a plazo fijo, pues en estas pueden haberse remansado, los ingresos inicialmente registrados en las cuentas corrientes”.

¹¹² Resolución del Tribunal Económico–Administrativo Central 310 de 23 de septiembre de 1.987, Considerando 5º.

¹¹³ Esta postura fue refrenda por el propio Tribunal Económico– Administrativo Central, en Resolución de 28 de septiembre de 1.989 y en Resolución de 2 de julio de 1.991.

¹¹⁴ Sentencia de 11 de mayo de 1.990. Revista *Carta Tributaria*, núm. 130, 1.991, pág. 115.

¹¹⁵ Así se interpretó en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, del 1º de abril de 1.992, Considerando 4º.

información por la vía económico-administrativa supone una excepción a la ejecutividad de los actos administrativos, fundamentada en su presunción de legalidad. Con anterioridad al año 1996, la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado únicamente era aplicable para aquellos actos reclamables por la vía económica-administrativa que supusieran la pretensión de deudas tributarias a favor del Tesoro, no quedando recogidos, por tanto, los requerimientos efectuados en el cumplimiento del deber de informar a la Hacienda Pública sobre terceros, al tener estos deberes como objeto o prestación un dar o un hacer distinto al pago de un tributo. El TEAC en su Resolución de 15 de noviembre de 1988, Fundamento Jurídico 8º, consideró que, cuando lo impugnado fuese un acto administrativo que tuviera por objeto un requerimiento de información tributaria, sería aplicable lo previsto actualmente en el artículo 117 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, permitiendo su suspensión con carácter preventivo hasta que se produjese la resolución del órgano económico-administrativo, ante *“la posibilidad de que el acto impugnado pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, sin que, en tal caso, sea necesaria caución alguna para responder de los daños que pueda acarrear la suspensión”*. Será en el año 1996 cuando el RD 391/1996 de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, en sus artículos 74.2 b), 75.1 y 77 hace referencia a la posibilidad de decretar la suspensión, a instancia del interesado, de actos de contenido no económico¹¹⁶, y en particular de los deberes de colaboración. Únicamente cabría suspender la ejecutividad del acto administrativo en aquellos casos donde el interesado constituya garantía suficiente, o de forma excepcional a juicio del Tribunal, sin mediar garantía alguna cuando éste considere que los daños o perjuicios derivados de la ejecución serían de imposible o difícil reparación. En este sentido la AN en Auto de 27 de diciembre de 1988, Fundamento

¹¹⁶ Art. 74.2b): *“Reglas generales sobre la suspensión del acto impugnado 2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos: b) Excepcionalmente, cuando el Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 76 y 77”*.

Art. 75.1: *“Suspensión automática de los actos de contenido económico. Quedará automáticamente suspendida la ejecución del acto administrativo impugnado desde el momento en que el interesado lo solicite y aporte garantía bastante conforme a las normas del presente artículo. No obstante, cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida que el interesado haya de ingresar, se estará exclusivamente a lo que dispone el artículo 77”*.

Art. 77: *“Suspensión de otros actos administrativos.1. El Tribunal competente para resolver sobre la impugnación de aquellos actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, como los requerimientos administrativos para el suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias, podrá ordenar la suspensión de su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.2. La tramitación y resolución del procedimiento se hará conforme a lo señalado en el artículo anterior. La resolución podrá ordenar la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada”*.

Jurídico 3º ¹¹⁷ descartó la suspensión del requerimiento planteado, al considerar que el requerimiento hecho para la entrega de datos de un tercero no ocasiona perjuicios irreparables. En consecuencia, podemos extraer la idea de que no procede suspender la ejecución del acto recurrido si los daños y perjuicios ocasionados fuesen reparables económicamente y por lo tanto únicamente cabría la suspensión del acto administrativo si los daños y perjuicios causados por la ejecución fuesen de tal entidad que la reparación sería imposible o al menos muy difícil. El problema radica en que el deber de información tributaria sobre terceros comporta el cumplimiento de una obligación de hacer, y, que en algunos casos, esto hace inadmisibles que los daños o perjuicios causados puedan compensarse a través de una reacción del ordenamiento jurídico que conlleve una indemnización económica. Provocando que la jurisprudencia deba necesariamente ser casuística, pudiendo como en el Auto de la Audiencia Nacional mencionado darse las circunstancias en las cuales no proceda la suspensión al considerar que no provoca ningún daño, o por el contrario estimar que concurren los requisitos para decretar la suspensión de la ejecución del acto.

El procedimiento de obtención de información presenta particularidades cuando el sujeto requerido es una entidad de crédito. Los artículos 93.3 de la LGT y 57 del RGPGIT establecen una serie de requisitos procedimentales. En primer lugar, se exige *“la autorización al director de departamento o a los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que la solicita”*. La solicitud de información ha de comprender de manera detallada los motivos que justifican tal actuación. La autoridad competente deberá resolver sobre la necesidad de efectuar el requerimiento en un plazo de quince días, notificándose a la entidad de crédito a la que va dirigida el requerimiento de información. Según recuerda LÓPEZ HURTADO, el TEAC, en Resolución de 10 de abril de 1996, admitió, de manera restrictiva, únicamente la aplicación de este procedimiento especializado para los requerimientos de datos que implicasen la investigación de movimientos de cuentas corrientes u otras operaciones activas y pasivas ¹¹⁸

Recapitulando y a modo de conclusión de este epígrafe, recordar que la normativa actual prevé que se podrá exigir el cumplimiento del deber de informar acerca de terceros de dos

¹¹⁷ En este caso ante la negativa de una compañía a proporcionar los datos de uno de sus clientes la Audiencia Nacional, determinó que no cabía la suspensión de la ejecución del acto al considerar la posible pérdida del cliente, como un perjuicio reparable mediante una indemnización, en el supuesto de que la sentencia final firme fuese favorable a las pretensiones de la compañía.

¹¹⁸ Véase LÓPEZ HURTADO. JF: *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 pág. 182.

formas, bien requiriendo la información individualmente mediante un acto administrativo, el cual puede ser objeto de impugnación por el sujeto requerido, nunca por el contribuyente, o bien a través del establecimiento de normas de carácter general, es decir, leyes y reglamentos que prevean situaciones de suministro automático de la información. Esto crea situaciones jurídicas subjetivas pasivas diferentes en los obligados. De tal forma que cuando la información es requerida individualmente a la Administración, nace para este un deber de proporcionar información a la Hacienda Pública, mientras que en las situaciones de obtención por suministro, no se produce el nacimiento de un nuevo deber, sino la concreción del deber de informar a la Administración tributaria, al reunir su situación, al igual que la de muchas otras personas, las características descritas por la norma.

3.6. Uso tratamiento y protección de los datos obtenidos

Como ya se ha explicado, el derecho a la intimidad, como ámbito en el que se desarrolla la vida personal y familiar del individuo, constituye el principal límite al deber de proporcionar información a la Administración tributaria. Sin embargo, es en el tratamiento y uso que posteriormente haga Hacienda Pública de los datos personales de los administrados obtenidos donde las posibilidades de que se vulnere o se vea afectado el derecho a la intimidad son mucho mayores, dependiendo del uso que la Administración realice de tales informaciones.

El volumen ingente de datos e informes recabados por la Administración tributaria posibilita un conocimiento excelso de la vida de los contribuyentes, pudiendo llegar a configurar de cada persona un perfil económico, personal y familiar. Por esta razón, adquiere una importancia mayúscula todo lo relativo a la custodia y tratamiento de la información en poder de la Hacienda Pública, siendo necesario que el ordenamiento jurídico prevea una serie de garantías posteriores a la obtención de la información para salvaguardar la intimidad de los contribuyentes y así evitar una posible utilización indebida de dicha información.

La protección de los datos obtenidos por la Administración tributaria se encuentra regulada, de una forma general, en la Ley Orgánica 3/2018 de 5 de diciembre de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales (LOPDPGDD), que recoge en buena medida lo dispuesto por Reglamento de la Unión Europea 2016/678 del Parlamento y del Consejo, del 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos. De manera más concreta,

la protección de los datos obtenidos por la Administración tributaria, como consecuencia del cumplimiento del deber de informar establecido en el artículo 93 de la LGT, se encuentra regulada en el artículo 95 de la LGT.

La LOPDPGDD abarca en su regulación la obtención, custodia y tratamiento de los datos personales por parte de los particulares. Pero, pese a tener puntos en común, difiere por completo de la regulación de esta materia en el ámbito tributario, puesto que, a diferencia de los particulares, la obtención de datos personales por parte de la Administración pública, se encuentra motivada por el interés general. La diferente posición ocupada por la Administración justifica, tanto los privilegios de los que goza como las obligaciones específicas que debe de cumplir en el tratamiento de datos personales, entendiendo por dato personal a estos efectos *“cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables”*, según dispone el artículo 4 del Reglamento 2016/679.

La LOPDPGDD establece que, por regla general, es necesario contar con el consentimiento del interesado para proceder al tratamiento de los datos personales. Esta regla tiene una excepción, recogida por el art.6.1. en sus letras c) y e) del Reglamento 2016/679, al establecer que no será preciso el consentimiento cuando *“el tratamiento sea necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento”* y en el caso de que *“el tratamiento sea necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento.”* Esta excepción parece lógica ya que, de no ser así, en el caso de la Hacienda Pública, el sistema financiero público no sería viable. En este sentido, de una manera más concreta, se dispone también en el artículo 94.5 de la LGT que, con relación al cumplimiento del deber de información a la Administración tributaria por parte de autoridades, establece: *“La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal”*.

No obstante, a pesar de que la Administración pueda actuar sin el consentimiento del interesado, no se encuentra facultada para recabar indistintamente cualquier dato. Estos han de ser *“adecuados a la finalidad que justifica su obtención”*. En lo referente a la calidad de los datos distinguiremos tres momentos: en primer lugar, el momento de su obtención, donde los datos deben ser *pertinentes sin ser excesivos*; en segundo lugar, el momento en que esos datos van a ser utilizados por la Administración, donde el uso de los datos ha de ser consecuente, no

pudiendo utilizarse para fines distintos a los previstos; y, por último, en tercer lugar, el momento en el que los datos obtenidos ya han sido utilizados por la Administración que los ha recabado, donde los datos deberán suprimirse en el momento en que ya no son útiles para la finalidad para la que fueron obtenidos.

Los datos, informes y antecedentes en poder de la Administración tributaria son reveladores de la intimidad de los obligados tributarios, por lo que, tal y como hemos mencionado, su uso y tratamiento debe realizarse respetando una serie de garantías posteriores a la obtención de la información, que se proyectarán sobre los datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabados, fortaleciendo la seguridad jurídica. En primer lugar, la información proporcionada por los sujetos obligados tendrá carácter reservado, y estará protegida por el deber de sigilo, que obliga a las autoridades y funcionarios conocedores de la misma. En segundo lugar, los datos, como ya se ha apuntado, únicamente podrán ser empleados para los fines tributarios que motivaron su obtención y, por último se establece la posibilidad de que el propio sujeto controle el tratamiento dado a la información, a fin de evitar que se infrinjan las otras dos garantías.

Tal y como ya se ha apuntado, la Administración tributaria debe, en el tratamiento de la información obtenida, actuar guardando el mayor sigilo posible, puesto que, el manejo incorrecto de los datos personales de los ciudadanos, podría generar problemas de seguridad, dejando desprotegida la intimidad de los ciudadanos. El deber de sigilo de las autoridades y funcionarios, conocedores de los datos con trascendencia tributaria de los ciudadanos se encuentra recogido en el art. 95.3¹¹⁹ de la LGT, por su parte el RGPGIT en su artículo 60.4 contempla igualmente que *"Todo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo"*. En este sentido el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1.984 de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 7º señala que, *" 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 , es tanto más importante 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"*. Se desprende de lo

¹¹⁹ Art. 95.3 LGT *"La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave"*.

anteriormente señalado, que para el Tribunal Constitucional el deber de guardar sigilo recae sobre aquellos datos que son conocidos tanto por la Administración como por terceros. En lo que al ámbito subjetivo del deber de sigilo se refiere, el art. 95.3 de la LGT hace referencia a “*Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento –de datos, informes o antecedentes– estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos*” sin embargo, el artículo 95.1¹²⁰ de la LGT señala una serie de excepciones al carácter reservado de los datos y al deber de sigilo de los funcionarios, que decaería de concurrir un interés público superior, legitimador de la revelación de los datos, informes o antecedentes. En definitiva, bien por la concurrencia de un interés público inexcusable o, porque de manera previa, el sujeto interesado ha dado su consentimiento, la información tributaria podrá ser destinada a un fin distinto para la que fue recabada.

Pese a que los datos informes y antecedentes obtenidos por la Administración tributaria puedan, en contadas excepciones, ser cedidos a terceros, la regla general contenida en el art. 95.1 de la LGT a modo de garantía, es que la información recabada únicamente podrá ser empleada para el fin para el que fue solicitada¹²¹. Esto redundará no solo en favor del sujeto objeto de la información, sino que toda la colectividad se verá beneficiada. Puesto que, gracias al cumplimiento de esta garantía, se creará un clima de confianza y seguridad, en el que el sujeto afectado, proporcionará con mayor facilidad la información que la Administración necesita.

¹²⁰ Excepciones contenidas en el art. 95.1: “*a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada. b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias. c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud. d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea. e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido. f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal. g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del dador, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria. i) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público. m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia”.*

¹²¹ Art. 95.1 LGT: “*Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones (...) sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada (...) sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros*”

Por último tenemos, ya no como una garantía, sino como un medio de defensa de los contribuyentes, la facultad que tienen los sujetos interesados de controlar los datos que obren en poder de la Administración tributaria, como consecuencia del cumplimiento de los deberes de información. Pese a que la Administración tributaria, como ya se ha explicado, no necesite del consentimiento del interesado para proceder al tratamiento de sus datos personales, esto no significa que, en general, quede liberada del deber de informar al interesado de la existencia de un fichero en el que se recogen sus datos en el momento en el que se obtienen esos datos, así como de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, oposición, rectificación y cancelación.

Los datos personales serán objeto de rectificación cuando sean inexactos o incompletos. De la misma forma serán cancelados si su tratamiento no se realiza acorde con lo dispuesto en la LOPDGD. La supresión de los datos personales conlleva el bloqueo de estos, permaneciendo exclusivamente a disposición de los órganos judiciales, ante la posibilidad del nacimiento de responsabilidades fruto de su tratamiento, siempre y cuando no haya transcurrido su plazo de prescripción que, un vez cumplido deberá procederse a la eliminación de los datos bloqueados. Sin embargo, al igual que sucedía con el consentimiento, la nueva LOPDGD plantea, con respecto al derecho de acceso, rectificación y cancelación, una excepción cuando los ficheros en los que se almacenen los datos obtenidos sean policiales y de la Hacienda Pública¹²², pudiendo denegar el acceso a los mismos¹²³. Concretamente, en lo que los ficheros de la Administración tributaria se refiere, los responsables de los mismos podrán denegar el acceso al interesado cuando, de producirse, se obstaculizarían las labores administrativas orientadas a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo

¹²² Art. 23 de la Ley Orgánica 15/1999 de Protección de datos (única disposición junto al art. 24 no derogada por la actual LOPDGD 3/2018) *“Excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación 1. Los responsables de los ficheros que contengan los datos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo anterior podrán denegar el acceso, la rectificación o cancelación en función de los peligros que pudieran derivarse para la defensa del Estado o la seguridad pública, la protección de los derechos y libertades de terceros o las necesidades de las investigaciones que se estén realizando. 2. Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado está siendo objeto de actuaciones inspectoras. 3. El afectado al que se deniegue, total o parcialmente, el ejercicio de los derechos mencionados en los apartados anteriores podrá ponerlo en conocimiento del Director de la Agencia de Protección de Datos o del organismo competente de cada Comunidad Autónoma en el caso de ficheros mantenidos por Cuerpos de Policía propios de éstas, o por las Administraciones tributarias autonómicas, quienes deberán asegurarse de la procedencia o improcedencia de la denegación”*

¹²³ Preámbulo de la LOPDGD 3/2018 *“ Las Administraciones tributarias responsables de los ficheros de datos con trascendencia tributaria a que se refiere el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán, en relación con dichos datos, denegar el ejercicio de los derechos a que se refieren los artículos 15 a 22 del Reglamento (UE) 2016/679, cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras”*

caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras. En este último caso, únicamente será posible acceder al expediente y, por tanto, a los datos con trascendencia tributaria que se encuentren en poder de la Administración, en el trámite de audiencia, tal y como recoge el art. 99.4 de la LGT¹²⁴.

3.6.1. *El controvertido tratamiento de información suscitado por la publicación de la lista de grandes defraudadores y las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública.*

Como hemos visto hasta ahora, la Administración tributaria, podrá en contadas excepciones ceder los datos obtenidos, para la consecución de fines distintos de aquellos para los que fueron recabados. En este sentido el art. 95 bis de la LGT constituye una esas excepciones, pues regula la “*Publicidad de las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*”, lo que comúnmente se conoce como la publicación de la “lista de morosos”.

La publicación anual de la lista de morosos constituye una excepción a la cesión de datos para un fin distinto para el que fueron recabados, que ha generado no pocos debates debido a la posible repercusión que una medida de tales características pudiera tener sobre los derechos a la intimidad y a la protección de datos personales de los sujetos afectados. La cuestión objeto de controversia radica, como veremos a continuación, en el carácter sancionador de la medida, así como en la más que dudosa justificación de la misma en términos legales, constitucionales y comunitarios, haciéndola vulnerable ante el juicio de proporcionalidad.

La incorporación del art. 95 bis al articulado de la LGT fue una de las múltiples reformas recogidas en la Ley 34/2015 de reforma parcial de la Ley General Tributaria del año 2015. En él se establecía la publicación periódica de un listado en el que aparecerían recogidos los grandes defraudadores. Entendidos como tales, aquellos contribuyentes cuyo incumplimiento de sus obligaciones tributarias sea especialmente relevante, más concretamente, se publicarían el nombre, los apellidos y la cantidad adeudada de aquellas personas, tanto físicas como jurídicas que debiesen entre deudas y sanciones provenientes de tributos de titularidad estatal, más de un millón de euros a la Hacienda Pública, siempre

¹²⁴ Dispone el art. 99.4 LGT: “*El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución*”.

que tales deudas o sanciones no hubieran sido abonadas en el periodo voluntario de pago. No es aplicable lo dispuesto en el art. 95 bis para las deudas o sanciones aplazadas o suspendidas, además los sujetos afectados dispondrán de diez días de plazo desde que se les comunica su inclusión en la lista de morosos para presentar alegaciones, acreditando que los datos en poder de la Administración tributaria no son exactos, pudiendo en última instancia impugnar el acuerdo final de publicación en la vía contencioso-administrativa.

El objetivo principal de esta medida era *“la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuvasen al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y a la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria”*. Dar publicidad a este tipo de conductas socialmente reprochables, tiene como fin principal incentivar que los grandes evasores fiscales paguen sus deudas con la Hacienda Pública, al estar bajo el foco de la opinión pública.

Sin embargo, el artículo 95 bis establece como sujetos afectados por la publicación de la lista de morosos a aquellos “deudores tributarios” que reúnan los requisitos establecidos por la propia disposición. No obstante, no parece del todo acertada la generalización efectuada por el mencionado precepto, puesto que la consideración de deudor tributario no siempre va a aparejada a una conducta defraudatoria. Por este motivo, sería más adecuado que únicamente se publicasen en la lista, los nombres de aquellos deudores que a la par sean infractores. En este mismo sentido, el CGPJ en su informe acerca del Anteproyecto de Ley de Reforma de la LGT, se pronunció contrario a lo dispuesto en el art. 95 bis, no estando de acuerdo que para hacer referencia a incumplimientos relevantes, se aludiese a deudores y no a infractores, deviniendo la publicación de la lista de morosos en *“una suerte de sanción a los contribuyentes que, habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria no pueden afrontarla en periodo voluntario”*. Planteaba la regulación del art. 95 bis dudas acerca de su compatibilidad con la legislación en materia de protección de datos, así como con la jurisprudencia del TC y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, puesto que, pese a lo que el Anteproyecto expresaba, su finalidad difería por completo de obtener una mayor transparencia o eficacia administrativa, sino que se buscaba el *“establecimiento de una suerte de sanción a los contribuyentes”*. Además, el CGPJ consideraba que debería excluirse de la lista de morosos, a aquellos obligados tributarios en situación de concurso, asimismo la exclusión de las Administraciones públicas morosas de la lista supone un claro agravio comparativo, ya que, en ocasiones debido al impago de sus propias deudas provocan la insolvencia de los deudores morosos. Por su parte la doctrina española representada por SANCHÉZ PEDROCHE, se inclina porque se recojan únicamente en la lista de morosos aquellas

deudas que no hayan sido objeto de recurso, independientemente de si están o no suspendidas.

A tenor de lo hasta ahora expuesto, no parece razonable a mi modo de ver, la inclusión en el listado de “grandes morosos” de aquellos obligados que, pese a no haber pagado sus deudas hubieran cumplido sus deberes tributarios, esto genera situaciones tales como que un contribuyente que haya reconocido su deuda pero no pueda pagarla en el periodo voluntario, sea sometido al escarnio social que implica su inclusión en la lista de grandes defraudadores, mientras que a los defraudadores que abonan inmediatamente su sanción, no les es aplicable lo dispuesto en el art. 95 bis de la LGT.

De manera paralela a la aprobación del Proyecto de Ley de reforma de la LGT el Congreso aprobó el proyecto de Ley Orgánica 10/2015 de reforma de la LOPJ que permitía la publicación en el Boletín Oficial del Estado de las sentencias condenatorias en materia de fraude fiscal, por delitos contra la Hacienda Pública tales como la insolvencia punible o el contrabando, debido a su incidencia sobre deber constitucional de contribuir recogido en el art. 31 CE. Al igual que sucedía con la lista de morosos, la adopción de esta medida se encuentra amparada, al menos según las palabras del legislador, por “*la lucha contra el fraude fiscal, configurándose como un elemento preventivo y educativo*”.

En aras de garantizar los derechos al honor y a la intimidad de los afectados no se publicarán las resoluciones judiciales íntegramente, sino únicamente se darán a conocer los “*aspectos estructuralmente necesarios*”¹²⁵ que guardasen relación con el fraude fiscal, facultando al condenado a reparar el daño causado, y así evitar la publicación de la sentencia.

El CGPJ en su informe acerca del Anteproyecto de Ley negó, pese a la opinión de diez de sus vocales, el carácter sancionador de la medida, prevaleciendo el interés general, sobre los derechos al honor y a la intimidad de los particulares condenados, escudándose en la lucha contra el fraude fiscal.

Por su parte, el Consejo Fiscal en su informe del 25 de mayo de 2015 de carácter preceptivo, pero no vinculante acerca del Anteproyecto de Ley, cuestionaba la pertinencia de publicar la totalidad de las sentencias condenatorias firmes por delitos contra la Administración tributaria, al considerar, que solo algunos casos concretos serían lo suficientemente relevantes, como para que su divulgación se encontrase justificada.

¹²⁵ Únicamente se publicará: un extracto del fallo judicial que contuviese los datos identificativos del condenado y del responsable civil, el delito por el que se ha sido condenado, la pena y la cifra de la responsabilidad civil impuesta.

Además el propio Consejo Fiscal criticó que la medida no se hiciese extensiva a delitos de mayor gravedad, con penas mayores que los delitos contra la Hacienda Pública, pudiendo la publicación de las sentencias “*menoscabar seriamente el principio de rehabilitación y reinserción contemplado en el art. 25.2 de la CE*”, emplazando al ejecutivo a optar por medidas menos gravosas.

A la vista del informe del Consejo Fiscal, y de los votos particulares esgrimidos por nueve de los vocales del CGPJ, se podría llegar a considerar que la publicación de las sentencias condenatorias firmes por delitos contra la Hacienda Pública, y por consiguiente el art. 235 ter. de la LOPJ, menoscaba el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y protección de datos del condenado, no pudiendo ampararse en la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, “*al producir la divulgación y publicidad de unos datos que por su naturaleza y finalidad tienen carácter reservado, la estigmatización del condenado*”¹²⁶, poniendo en peligro los principios de rehabilitación y reinserción.

Sin embargo, ante aquellas voces que clamaban por la dudosa constitucionalidad del precepto, el CGPJ consideró que la divulgación de los datos personales contenidos en las resoluciones judiciales, pese a suponer una intromisión en el derecho a la intimidad del condenado, se encuentra supeditada al interés general contenido en el art. 31. CE que actúa como elemento justificador de la medida.

En mi opinión, pese a que la Administración se encuentra amparada por el principio de publicidad de las resoluciones judiciales, y aunque según el legislador el fin de la divulgación de datos personales de los condenados, tenga como finalidad la lucha contra el fraude fiscal, incentivando a la ciudadanía al correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no resulta a mi parecer del todo adecuada una medida de tales características, pues considero que la Hacienda Pública actúa como si de un “extorsionador” se tratase, al ofrecer la posibilidad al afectado de no publicar sus datos personales si repara el daño causado, por lo tanto, pese a lo expresado por el legislador, la publicación de sentencias condenatorias si que reviste un carácter sancionador, puesto que a nadie se le escapa que a la condena impuesta por los órganos judiciales, se suma la condena pública y la posible estigmatización del condenado, tal es así que el propio legislador prevé en el apartado tercero del artículo 235 ter de la LOPJ la forma de evitarlo.

¹²⁶ CALVO VÉRGEZ J. Diario La Ley, N° 8584, Sección Doctrina, 16 de Julio de 2015, Ref. D-288, Editorial LA LEY

4. CONCLUSIONES

A continuación, procedo a exponer de manera breve las conclusiones que he obtenido tras la realización del presente trabajo.

Primera. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos enunciado en el art 31.1 de la Constitución es consecuencia lógica de la articulación de España como un Estado social democrático de derecho, orientado a la lograr la imposición de un sistema tributario justo.

Segunda. El deber de información a la Administración tributaria se encuadra dentro del deber de colaborar del art 31.1. Todo ciudadano está obligado a proporcionar a la Administración la información necesaria para la correcta aplicación del sistema tributario. Ya sea acerca de su propia situación o sobre terceros fruto de las relaciones económicas, profesionales o financieras mantenidas con estos.

Tercera. El contenido del artículo 31 de la constitución, así como la extensiva interpretación que la jurisprudencia constitucional ha hecho del mismo, han sido superados por la realidad tributaria actual, puesto que el legislador ha aumentado el volumen de obligaciones y deberes tributarios, únicamente motivados por la condición de ciudadano del individuo, con independencia de su capacidad económica, al que para el sostenimiento del estado del bien estar se le exige, además de una aportación económica la colaboración activa.

Cuarta. EL deber de información tributaria únicamente puede tener como objeto información que revista una especial relevancia tributaria. Entendiendo por trascendencia tributaria aquellos datos, informes y antecedentes que sean útiles para comprobar el cumplimiento por parte de un contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Quinta. El deber de informar en cuanto prestación personal pública obligatoria, que acota la esfera de libertad individual del ciudadano, debe venir recogido en una disposición de rango legal, como es la Ley General Tributaria, cumpliendo el principio de autoimposición de la colectividad. Además, considero indispensable tal y como vino a determinar el Tribunal Supremo, la operatividad del principio de subsidiariedad cuando la administración requiera información a un tercero. De no respetarlo se estaría aumentando la presión fiscal indirecta sobre los ciudadanos de una manera desproporcionada.

Sexta. El deber de información acerca de terceros conlleva la existencia de la potestad administrativa de obtención de la información. Acotada constitucionalmente por el derecho a la intimidad, proyectado sobre el domicilio y las comunicaciones. Sin embargo no constituye impedimento alguno para la actuación administrativa la llamada “intimidad económica pese a ser reveladora de datos personales de los individuos.

Séptima. Los límites legales como el secreto estadístico, el secreto de las diligencias sumariales, el secreto del protocolo notarial y el secreto profesional, pese a venir recogidos en una norma de rango inferior a la Constitución derivan de igual modo del derecho a la Intimidad del art. 18.1 CE. Sin embargo el secreto de sumario, no representa un verdadero límite material, sino más bien, un impedimento temporal que garantiza la correcta instrucción del procedimiento judicial, puesto que una vez que decae, Juzgados y Tribunales deben proporcionar a la Administración tributaria la información económica que se les requiera.

Octava. El secreto profesional constituye además de un límite al deber de informar un deber para con el cliente. Su escasa operatividad actual pone en riesgo la salvaguarda de la intimidad del cliente, teniendo acceso la Administración a determinado tipo de informaciones, que pese a estar amparada por la consecución del interés general, suponen la revelación de datos íntimos carentes de naturaleza patrimonial, que en principio no deberían tener interés alguno para el Estado. Si bien es cierto que el secreto profesional estará protegido de manera diferente frente a la Hacienda Pública, dependiendo de si se trata de profesiones de asesoramiento y defensa o de otro tipo

Novena. Pese a que la Administración pueda recabar información con trascendencia tributaria mediante el establecimiento de normas de alcance general o efectuando requerimientos individualizados a los administrados, deberá primar los métodos de obtención por suministro, evitando así un aumento innecesario de la presión fiscal indirecta, salvaguardando el principio de seguridad jurídica.

Décima. El deber de informar acerca de terceros constituye en vínculo jurídico autónomo e independiente de la obligación principal, el pago del tributo. Esto provoca que el tercero sobre el que versa la información, no esté facultado para impugnar el acto administrativo de requerimiento.

Undécima. Los requerimientos de información, a diferencia que en la obtención de información por suministro, no podrán solicitar a una persona todos los datos relativos a sus relaciones profesionales, económicas y financieras con terceros.

Duodécima. La Administración Tributaria debe, en el uso y tratamiento, de toda la información obtenida prestar especial diligencia, guardando sigilo respecto a los datos obtenidos, no pudiendo salvo en contadas excepciones para un fin distinto para el que fueron recabados, proporcionando al interesado el derecho a acceder a las informaciones que sobre él tenga la Hacienda Pública.

Decimotercera. Pese a la eficacia que pudieran tener la publicación tanto de la lista de grandes defraudadores como de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública en la lucha contra el fraude fiscal, son a mi parecer medidas un tanto desproporcionadas, que buscan la creación de una conciencia tributaria colectiva a través del sonrojo.

5. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES

5.1. Bibliografía

- AGUIRREAZKUENAGA, I.: "La coacción administrativa directa en el ámbito de la inspección de consumo. Límites al acceso a locales a inspeccionar", citado por Herrera Molina, P.M.: En *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ed. La Ley, Madrid, 1993.
- BAEZA ALBENDERA, A., CARO CEBRIÁN M. J. Y CARO CEBRIÁN, A.: "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (II)", en *Revista CaT. (Monografías)*, núm. 82, 1988, págs. 1-23
- CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO., SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, 1990, pág. 239
- CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco", en *Revista H.P.E.*, núm. 68, 1.981, pág. 158
- CASTROMIL, F.: Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero", en *Revista Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, Madrid, 1.986, pág. 48
- CAZORLA PRIETO, LM.: "Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Fiscales de Reforma Fisca",; Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, IEF, Madrid, 1977, pág. 539
- CAZORLA PRIETO, LM.: "El secreto bancario" Instituto de estudios fiscales. Madrid 1978 pág. 151.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Informe sobre el proyecto de ley de represión del fraude fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 65 y 66.
- DELGADO PACHECO, A.: "Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones", en *Revista Impuestos II*/1.986. pág. 227
- DELGADO PACHECO, A.: " Las obligaciones de información a la Hacienda pública en los mercados financieros" en "La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros", en *Papeles de Economía Española*, núm. 32, 1.990. pág. 96

- ESCRIBANO, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas Madrid 1988, pág. 195.
- ESEVERRI MARTÍNEZ. E., "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", *Estudios de Derecho y Hacienda.*, t II, Madrid, 1987 cit., pág. 862.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J "La suspensión de ejecución del acto objeto de recuso contencioso-administrativo", *R.E.D.A.*, nº. 5, 1975, pág. 252.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ED. La Ley, Madrid, 1.993. págs. 45, 47, 48, 60, 107, 108, 130, 200,
- LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.998. pág. 47 y 48
- LÓPEZ HURTADO. JF: *El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid año 2001 págs. 84, 85, 115, 171, 182, 269, 276, 277, 282
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10º ED., Tecnos, Madrid, 1.999. pág. 155
- MARTINEZ LAFUENTE ,A.: *Derecho tributario. Estudios sobre jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 382
- MENENSES VADILLO. ALFREDO *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*, Civitas. Madrid 2000 pág. 189
- PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", en *Revista G.F.*, núm. 45, 1987, pág.106, 127, 128, 132, 138 139,140, 909
- PALAO TABOADA, C.: "Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda pública", en *Revista C.T.*, núm. 72, 1994, pág. 106 y 108
- PÉREZ LUÑO, A. E.: *Derecho humanos, Estado de derecho y Constitución*, ED., Tecnos, Madrid, 1.991. págs. 142, 228 y 229.
- RIVAS NIETO, M. E: en *El concepto de tributo en la Constitución Española*, Tesis doctoral, Tomo II, Tarragona, 2.001. pág. 316

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución. (Los límites de poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36 , pág. 25.
- ROMANO, S.: *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*, E.J.E.A.S.A., Buenos Aires, 1.964. págs.. 96 y 97
- RUIZ GARCÍA, J. R.: *Secreto bancario y hacienda pública*, Civitas, Madrid, 1.988., pág. 129-130
- SÁNCHEZ LÓPEZ. M.E., “*Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*” Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2001, pág. 36
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, dirigido por Narciso Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1.983. pág. 209.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 53, 154 y 155.
- SESMA SÁNCHEZ. BEGOÑA: *La Obtención de la Información Tributaria*, Aranzadi Editorial Elcano (Navarra) 2001 pág. 193
- SOLER ROCH. M.T.: Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, REDF, núm.25 1980. Civitas. pág. 14y 15
- VIDAL MARTÍNEZ, J.: “En torno al concepto de intimidad personal y familiar “ *Revista General de Derecho* 1980, pág. 12

5.2. Webgrafía

- Aranda Álvarez. E “Sinopsis artículo 31 de la Constitución “ http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tip_o=2
- <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Inicio.aspx>

5.3. Jurisprudencia

5.3.1. *Tribunal Constitucional:*

- Sentencia del Tribunal Constitucional del 31 de marzo de 1981
- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990
- Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984
- Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985
- Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1.985
- Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1.988
- Sentencia del Tribunal Constitucional del 16 de abril de 1998
- Auto del Tribunal Constitucional 642/1986 de 23 de julio

5.3.2. *Tribunal Supremo:*

- Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1972
- Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1972
- Sentencia Tribunal Supremo de 29 de julio de 1983,
- Sentencia del Tribunal Supremos de 23 de octubre de 1987
- Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1991
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1993
- Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril
- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1996
- Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1987

5.3.3. *Audiencia Nacional:*

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 1990
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 1983
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de mayo 1990
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 1990
- Sentencia de la Audiencia Nacional 15 de octubre de 1996,
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1997.

- Auto de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 1988

5.3.4. *Tribunales Superiores de Justicia*

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 15 de marzo de 1990
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de junio de 1995

5.4. Resoluciones de la doctrina administrativa

- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 1994
- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987
- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de noviembre de 1988
- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de diciembre de 1989
- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de julio de 1994
- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de abril de 1995
- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de mayo de 1989
- Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de abril de 1996

