



ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL

ESPOL

ESCUELA DE POSTGRADO DE ADMINISTRACION DE EMPRESAS

ESPAE

**REQUERIMIENTO, USO Y MANEJO DE LA INFORMACIÓN EN MATERIA
TRIBUTARIA**

Realizado por:

Abg. Mario Orellana Beltrán

Dirigido por:

Econ. Jorge Ayala Romero

Guayaquil, noviembre del 2005

DEDICATORIA

Dedico la elaboración del presente trabajo:

A Dios por haberme dado la sabiduría y fortaleza para emprender este nuevo reto en mi vida.

A Elena y Micaela, por su amor, comprensión y sacrificio de muchos fines de semana. Sin ello no hubiera sido posible el desarrollo de mi tesis.

Marcelo y María Elena, mis padres, que han sido un ejemplo de vida enseñándome desde muy pequeño que las cosas se las obtiene con esfuerzo y dedicación.

AGRADECIMIENTO

Realizo un agradecimiento especial a:

Todas aquellas personas que conforman la Escuela de Postgrado en Administración de Empresas, por estar siempre pendientes de nuestras necesidades como maestrantes y por haber contribuido con su trabajo profesional a que el desarrollo de la maestría en Tributación sea un éxito.

Todos los instructores que participaron a lo largo de la Maestría.

Todos mis compañeros maestrantes por haber aportado sus experiencias y conocimientos en cada una de las clases, coadyuvando así a que la Primera Promoción de la Maestría en Tributación de la ESPAE, sirva de referente a nivel nacional.

Un especial agradecimiento al Ec. Jorge Ayala Romero, por su contribución intelectual en el desarrollo del presente trabajo.

INTRODUCCIÓN

Tuve la oportunidad de asistir a las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que se llevaron acabo en la ciudad de Quito en el año 2004, en aquella ocasión entre tantos temas tratados hubo uno en particular que llamo mi atención de sobremanera “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria” magistralmente expuesto por el Catedrático de Derecho Tributario de la Universidad de Salamanca- España, Eusebio González. En aquella ocasión pude comprender lo litigiosa que puede tornarse la relación fisco-contribuyente, si es que ambas partes actúan de mala fe y con un descontrol de sus actuaciones a tal punto que se vulneren ciertos derechos y deberes establecidos en la propia Constitución y la normativa tributaria. Hasta ese entonces el tema era muy familiar pero poco analizado en su contexto.

Porque la necesidad de requerir datos por parte de las autoridades y del consiguiente deber ciudadano de suministrarlos, supone una importante evolución en el devenir del fenómeno tributario en nuestro país que durante mucho tiempo, se ha movido marcado de un distanciamiento evidente en las relaciones Fisco- Contribuyentes; el ideal ciudadano era no tener contacto alguno con el fisco, cuanto menos se acordara de su situación tributaria mejor resultaba para todos, procurando así una época en la historia de la Administración Tributaria que se ha caracterizado por la ausencia en el ciudadano de una conciencia fiscal; y tal situación no es bueno fomentarla.

Es así que me he permitido realizar un análisis de esta relación jurídica Fisco-Contribuyente poco o nada tratada en nuestro medio y que muy seguramente con el transcurso del tiempo revelara nuevas incógnitas que nos harán sin duda alguna reflexionar mas profundamente sobre el tema.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El trabajo a desarrollar pretende exponer y analizar una problemática relativamente nueva dentro del Derecho Tributario. La potestad que enviste a la Administración Tributaria de recabar información de sus ciudadanos y el correlativo deber de estos de proporcionarla, podría generar múltiples problemas que van desde una posible violación en su regulación y de principios constitucionales, tales como: derecho a la intimidad, derecho a no declarar contra sí mismo, inviolabilidad del domicilio y derecho de contribuir, entre otros, hasta

cuestiones mas concretas y tales como uso de la información recabada, el sigilo de información y la custodia de la misma.

El esquema metodológico utilizado para la exposición de esta investigación se detalla a continuación:

Capítulo I: El planteamiento parte del análisis del deber de colaboración tributaria como una figura genérica, como un concepto amplio que contiene a un conjunto de deberes determinados y, que tienen en común coadyuvar en las tareas propias de la Administración Tributaria como acontece con los deberes de información de datos referidos a los tributos propios y los de terceras personas.

El objetivo que persigue la Administración Tributaria en la aplicación del Derecho tributario material, es averiguar los hechos que puedan ser relevantes, que tengan significación a los efectos del tributo. Pero al lado de esa investigación que es propia de ella, existe como contrapartida un deber de colaboración a cargo de los administrados, de manifestar, de comunicar todas las circunstancias determinantes de la imposición tributaria.

Estos deberes de colaboración pueden ser clasificados: por su obligatoriedad, por su alcance, por los sujetos que intervienen, por su carácter, por su nacimiento y, por último, por la forma de manifestarse la colaboración.

El fundamento jurídico del deber de colaboración hay que buscarlo en la Constitución, en el deber de contribuir que tienen todos con al Presupuesto del Estado, y que se encuentra establecido en el artículo 97 numeral 10 de de la Constitución Política de la Republica del Ecuador. Esta colaboración a su vez hace posible y eficaz esa contribución económica al sostenimiento de los gastos públicos.

Este deber de colaboración contiene una serie de elementos, dentro de los cuales podemos señalar los siguientes: un elemento objetivo, representado por la entrega a la Administración Tributaria de datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal; un elemento subjetivo, representado por un sujeto activo o acreedor que exige de otro llamado en este caso deudor o sujeto pasivo una determinada prestación; un elemento causal,

determinado por la necesidad que tiene la Administración Tributaria del concurso de todo el conjunto de los ciudadanos, de prestar su apoyo para la obtención de los ingresos suficientes para afrontar los gastos del Estado; un elemento formal, contenido en la ley, en donde se señala su extensión, la competencia del órgano que actúa y el procedimiento llevado a cabo para su obtención.

Capítulo II: Se analizarán algunos aspectos relacionados con el deber de información tributaria propiamente dicho, como deber de colaboración con la Administración Tributaria. Dentro de estos se tratará el deber de información tributaria general como el deber particular que recae sobre concreto sujetos obligados; el vínculo jurídico como generador de ese deber de información tributaria; las disposiciones generales que lo concreta, así como la potestad administrativa que lo hace exigible; el acto de cumplimiento. Se realizará un análisis de las formas de obtención de información, por captación, por suministro y de forma directa.

Capítulo III: Se analizarán los límites a los deberes de información tributaria, bien que la información sea suministrada con carácter general o, bien que la obtención sea hecha por requerimiento de la Administración Tributaria. Estos límites se encuentran contenidos en la Constitución, entre los que tenemos, el derecho a la intimidad, la inviolabilidad del domicilio, derecho a no declarar contra sí mismo o, bien, se encuentran desarrollados en disposiciones normativas de carácter legal, tales como el secreto profesional, el protocolo notarial, el secreto de las diligencias sumariales, sin embargo debido a su supremacía nos concentraremos en los primeros. Igualmente se llevará a cabo el estudio de los límites temporales, así como el tratamiento y uso posterior de la información obtenida, como es, el secreto y sigilo de la misma, la custodia que se ha de tener de ella y la utilización de esos datos obtenidos.

CAPÍTULO I.

COLABORACIÓN TRIBUTARIA. NOCIONES GENERALES

1. LA COLABORACIÓN TRIBUTARIA

Al plantearse como eje del presente trabajo el análisis de aquellos vínculos que proyectados sobre el administrado en general, obligan al mismo a facilitar información de trascendencia tributaria respecto de sí mismo y de terceras personas con las que se relaciona económica, profesional o financieramente, se realiza una reflexión previa sobre lo que significan este tipo de vínculos, desde el punto de vista genérico del procedimiento de aplicación de los tributos.

Una característica importante del procedimiento tributario, es sin duda el gran protagonismo que el administrado adquiere en el mismo, son múltiples las causas que han contribuido a asumir esta posición activa por parte del administrado, pero no debemos ignorar, a fin de analizar el marco de relaciones genéricas en las que se desarrollan las actuaciones del administrado en el procedimiento de gestión, que estas se encuentran interrelacionadas con un fenómeno generalizado de participación del ciudadano en la vida pública, así como, con la necesidad de los órganos administrativos de contar con la colaboración de los administrados para llevar a buen fin las funciones a ellos asignadas.

La doctrina alemana ha sido la que fundamentalmente ha llevado a cabo la elaboración de los deberes de colaboración como figura genérica, como un concepto amplio que contiene a un conjunto de deberes determinados y concretos, que tienen en común coadyuvar en las tareas propias de la Administración Tributaria, tal y como acontece con los deberes de información de datos referidos a los propios tributos o a los tributos de terceras personas, o con los deberes de notificación, de comunicación, de prueba, de declaración, entre otros.

Toda Administración Tributaria ha requerido de la participación de los particulares para llevar a cabo las funciones a ellas asignadas, esta necesidad de colaboración que se ha producido en todos los países y en todas las épocas, se ve, sin embargo, incrementada por

las especiales características que envuelven el marco jurídico fruto de las circunstancias que motivan las nuevas relaciones entre la Administración y los particulares¹

La Administración Tributaria en la aplicación del Derecho tributario material tiene como objetivo, averiguar y dejar claro los hechos relevantes a los efectos del tributo. En tal sentido explica Paulick que la Ordenanza Tributaria Alemana obliga a la Administración Tributaria a que se investiguen los supuestos de hecho con significación tributaria y de esta forma poder obtener un conocimiento exacto, de la realidad económica de los mismos, señalando además que "El deber de averiguación de la Oficina de Hacienda tiene su contrapartida fundamental en un deber ilimitado de colaboración y esclarecimiento por parte de los obligados tributarios, es decir, el deber de manifestar todas las circunstancias determinantes de la imposición. Los obligados tributarios tienen que exponer su situación de manera exacta, completa y clara, así como aseverar que han hecho sus comunicaciones según su leal saber y entender"².

De tal forma, se puede aseverar de conformidad con lo señalado por el autor antes citado que, por una parte, la Administración Tributaria se encuentra en la obligación de indagar si los sujetos pasivos han realizado el hecho imponible del tributo, y por otra, es en éstos mismos sujetos pasivos sobre quienes descansa, en principio, el deber de comunicar a la Administración el haber realizado los distintos supuestos que darían lugar a la obligación tributaria.

El nexo jurídico impositivo es considerado por Kruse como una relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de carácter general; la misma consiste en un hacer, un soportar o un dejar de hacer, y se distingue de la relación obligacional impositiva, ya que ésta viene a ser una relación especial entre los que él llama "acreedor impositivo" y el "deudor

¹ Sobre la necesidad de la cooperación de los particulares con la Administración Tributaria es importante la opinión del Prof. Sainz de Bujanda al señalar que: "La colaboración de los administrados en el procedimiento de gestión fiscal, constituye una necesidad insoslayable, en todas las épocas y en todos los países la norma ha tenido que regular de algún modo la participación del contribuyente en la aplicación del tributo".

² Heinz Paulick, W.: en estudio preliminar a La Ordenanza Tributaria Alemana, traducción de C. Palao Taboada, I.E.F., Madrid, 1980, pág. 37. Deberes de colaboración que al decir de López Martínez, J., tanto la legislación española como la doctrina alemana, "engloban bajo el genérico concepto de deber de colaboración un cúmulo de deberes de los sujetos pasivos de la obligación tributaria estricto sensu y de los demás sujetos a los que se les impone vínculos jurídicos frente a la Hacienda pública de análogas características". Los deberes de información tributaria, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 19.

impositivo" y cuyo objeto son "las pretensiones impositivas, pretensiones de reintegro, de bonificación y de reclamación".

El deudor impositivo en la relación obligacional viene a ser aquél que está llamado a soportar la prestación debida como realizador del hecho imponible y sobre quién recae la obligación impositiva, cuyo cumplimiento da lugar a la extinción de la relación obligacional. No obstante, la relación jurídico impositiva subsiste más allá de ésta última, con lo cual, no terminan al mismo tiempo³.

Se puede apreciar de acuerdo con lo dicho por Kruse, que existen unos deberes que son independientes de la obligación impositiva, situados en un plano distinto y que nacen y se extinguen por separado, siendo estos los deberes de colaboración del administrado.

Debemos reconocer que en la actualidad el tributo se ha masificado, el Estado ante la inminente necesidad de obtener recursos para fortalecer su presupuesto ha gravado un número mayor de supuestos de hecho, ocasionando que sean más las personas que están obligadas a contribuir. Esta situación ha envuelto cada vez mas a un número elevado de ciudadanos que se encuentran sujetos al cumplimiento de deberes tributarios, a los que la Administración Tributaria les solicita a su vez la máxima colaboración, esto es, a cargo tanto de los sujetos por obligaciones propias, como por aquellos terceros ajenos a dicha obligación.

La colaboración que deban realizar los ciudadanos para la Administración Tributaria, viene a coadyuvar en la efectividad y eficacia de la actividad financiera y tributaria de la misma, ya que como manifiesta Pont i Clemente, "El tributo como fenómeno de masas requiere la máxima colaboración entre la Administración Tributaria y los ciudadanos. Puede afirmarse que la consecución de un sistema tributario justo sólo puede realizarse si a unas leyes técnicamente buenas y a una Administración eficaz se suma la colaboración de los ciudadanos, y que, por tanto, del ordenamiento constitucional cabe inferir la existencia de

³ Kruse, H. W.: Señala igualmente que "los distintos deberes de colaboración del sujeto pasivo permanecen invariables con independencia de la extinción de la relación obligacional impositiva. Por ejemplo, el sujeto pasivo aún después del pago, ha de proporcionar informaciones, ha de presentar anotaciones, libros y papeles de negocios para su examen y comprobación" *Derecho Tributario*, trad. cast. de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, EDERSA, Madrid, 1978, pág. 271.

un deber de colaboración con la Administración Tributaria"⁴. De tal forma que la colaboración que se espera de todas y cada unas de las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, significan para la Administración un puntal importantísimo para la consecución de sus fines, que no es otro que la eficiencia y eficacia en la recaudación de los tributos.

Las oportunidades de colaboración están previamente establecidas por la norma tributaria, formando parte habitual de una relación jurídico tributaria⁵. Consecuentemente, los efectos jurídicos que se puedan ocasionar han sido previamente determinados por la norma tributaria aplicable; sin embargo, generalmente, el individuo llamado a colaborar es el mismo sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, es decir, el que realiza el hecho imponible, mejor conocido como contribuyente.

Este sujeto pasivo principal del tributo puede estar obligado a hacer las declaraciones respectivas, hacer aclaraciones cuando se lo soliciten, cumplir con una serie de deberes formales que forman parte integrante de la relación tributaria. No obstante, en otros casos, la persona llamada a colaborar no es el referido sujeto pasivo principal del tributo, sino que viene a ser otro sujeto pasivo al que la norma tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, apareciendo así la figura del sustituto y del responsable, así

⁴ Pont i Clemente, J.: *El pago fraccionado de los tributos*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 77. Se ha de señalar que si quien presta colaboración con la Administración Tributaria es el mismo sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, y la misma viene señalada en una norma jurídica, nos encontraríamos, no frente a un caso de colaboración, sino, frente al cumplimiento de obligaciones formales expresamente señaladas en la Ley. En tal sentido, Parra de Más, S., al referirse a la colaboración fiscal considera que en el caso "de que sea el sujeto pasivo del Impuesto el que presta esta actividad de colaboración, no venga ésta impuesta de forma forzosa por la ley. En el caso de que viniera obligado a realizar esta actividad nos encontraríamos no frente a un caso de colaboración, sino ante el cumplimiento de obligaciones formales, producto del normal contenido de la relación jurídico-tributaria", "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal" en XII Semanas de estudios de Derecho financiero, I.E.F., Madrid, 1965, pág. 589.

⁵ Sainz de Bujanda, F.: considera que: "La colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable. Existen ordenamientos que regulan la aplicación del tributo dando en ella muy escasa intervención a la Administración pública, porque confían en una espontánea, honesta y diligente actitud del contribuyente en orden al cumplimiento de sus obligaciones; hay otros, en cambio, que prevén una actuación administrativa dilatada e intensa y que reducen la participación del contribuyente al cumplimiento de muy escasos deberes de colaboración. Esta es, sin embargo, necesaria en todos los sistemas, porque, no puede pensarse que la Administración esté nunca en condiciones de conocer por sí sola la realización de los hechos imponibles, ni de definir su precisa naturaleza, ni de llegar, en fin, a hacer efectivos sus créditos sin el auxilio -prestado de unas y otras formas- de los propios sujetos obligados" *Hacienda y Derecho*, Vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 252.

como también puede darse el caso de que la colaboración surja de forma independiente de la relación tributaria y sin formar parte de ella, un ejemplo de aquello es la denuncia.

El autor Zanobini, siguiendo a Parra de Más considera que nos encontramos frente a la colaboración cuando se cumplen dos requisitos:

"1. Que la actividad desarrollada sea privada, desde el punto de vista del sujeto de que emana.

2. Que se encamine a la realización de fines públicos"⁶.

Particularmente no concuerdo en totalidad con este criterio, ya que el deber de colaboración corresponde tanto a las personas naturales o jurídicas, y las mismas pueden ser indistintamente públicas o privadas, con lo cual cabe el caso de que el sujeto sobre quien puede recaer el deber de colaboración sea una institución pública, sin embargo, convenimos con el autor cuando manifiesta que el fin que se persigue con la colaboración sea un fin público, como es la obtención de ingresos públicos para la consecución de los fines del Estado.

Del artículo 96 numeral 3 del Código Tributario se deduce el deber de colaboración cuando se señala que "Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas", en la misma línea el artículo 98 ibidem respecto de los llamados deberes de información tributaria sobre terceros textualmente dice: "Deberes de terceros.- Siempre que la autoridad competente de la respectiva Administración Tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto.

⁶ Parra de Más, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág.605.

Para Alonso González, "Solicitar de los contribuyentes y ciudadanos su ayuda concreta mediante la aportación de esos "datos informes o antecedentes con trascendencia tributaria" se enmarca dentro del desarrollo amplio y progresivo que se observa de los deberes de colaboración y conecta directamente con otro fenómeno de creciente actualidad, desde hace años ya, en el seno de las relaciones Administración – administrado: la asunción cada vez más notable por parte de los sujetos pasivos de los tributos, y de demás deberes y obligaciones de naturaleza fiscal, de numerosas actuaciones encaminadas a facilitar el correcto, eficaz y más fácil desarrollo de los diversos procedimientos tributarios (autoliquidaciones, retenciones, repercusiones, etc.)"⁷

La Constitución Política de la Republica del Ecuador como norma rectora del sistema jurídico en general y del tributario en particular señala en su artículo 97 numeral 10, de los deberes y responsabilidades de todos los ciudadanos, la obligación de contribuir al soporte del presupuesto general del Estado, mediante el pago de los tributos establecidos en la Ley.

Vinculado a este deber de contribuir se encuentra el deber que tienen todos los ciudadanos de colaborar con la Administración Tributaria para el logro de la suficiencia recaudatoria, mediante la aportación de los datos, informes o antecedentes, que procuren la obtención de los mismos, prestaciones patrimoniales y personales de carácter público que han de ser establecidas mediante ley.

La Constitución Política Española es más clara al momento de hacer referencia este deber de colaboración por parte de los contribuyentes tanto así que el propio Tribunal Constitucional Español ha emitido una serie de pronunciamientos al respecto.

El Tribunal Constitucional Español en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril (Aranzadi, R.T.C. 1990\76), al referirse al deber de contribuir, hace mención al deber de colaboración, cuando expresa en su Fundamento Jurídico Tercero:

"...recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la

⁷ Alonso González, L. M.: La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 265.

relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales". De esta forma se concluye que tanto las personas públicas como privadas, están llamadas por la ley a llevar a cabo la colaboración que sea necesaria para con la Administración con la finalidad de obtener un interés público.

Por su parte, López Martínez, J.: nos dice que "La colaboración con los órganos de la Administración Tributaria para la consecución de los fines a ella asignada, encuentra su fundamento último...en el deber de contribuir entendido como principio básico de solidaridad en la consecución de un interés fiscal, que se proyecta o recoge un interés colectivo"⁸. Se impone por tanto como el fin último de la colaboración que la misma tenga como resultado un beneficio extendido a todos, esto es, a favor del interés general frente a intereses de tipo individual.

La importancia que tiene el deber de colaboración está vinculada al deber de contribuir que tienen todos los ciudadanos, pero a su vez esta colaboración prestada coadyuva para que los recursos que necesita el Estado en la consecución de sus fines puedan ser obtenidos, lo que implica la atribución mediante las respectivas leyes, de las potestades necesarias para dar efectividad al deber de colaboración que involucra a todos los ciudadanos, con lo cual, como nos dice Alonso González, "...la Administración Tributaria encargada de la gestión de los tributos requiere, para alcanzar su meta, del concurso de prestaciones patrimoniales (los tributos como sumas de dinero) y no patrimoniales (los deberes formales que acompañan a los tributos)"⁹.

En resumen, podemos señalar que la colaboración juega un papel preponderante y eficaz en los fines que persigue la Administración con relación a la gestión de los tributos, facilitando todos y cada uno de los procedimientos y actos llevados a cabo, bien por iniciativa de los contribuyentes o por aquellos que realicen los distintos órganos de la Administración Tributaria gracias a la aportación por parte de los obligados tributarios, de

⁸ López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 33.

⁹ Alonso González, L. M.: Información tributaria..., ob. cit., pág. 9 y 10.

los documentos y demás libros que tengan relación con las actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza por ellos desarrolladas, en la oportunidad en que la Administración Tributaria, lleve a cabo la determinación de la deuda tributaria en ejercicio de su potestad de comprobación e investigación.

2. LAS OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN

2.1. INTRODUCCIÓN

Se entiende que existe una obligación tributaria principal configurada por el pago del tributo o deuda tributaria, pero que sin embargo, se presentan al lado de esta un sinnúmero de obligaciones accesorias las cuales se han de tomar en cuenta a los efectos de la imposición. Efectivamente, la obligación de pagar se encuentra en una posición primordial dentro de la concepción del tributo como una relación obligatoria, pero por otra parte, no se puede olvidar que a su vez se localizan otras obligaciones cuyo cumplimiento facilitan el logro y realización de la obligación principal que conlleva el procedimiento de imposición.¹⁰

Podemos decir que los distintos sujetos pasivos obligados al pago del tributo, al mismo tiempo tienen que cumplir una serie de obligaciones complementarias –deberes de colaboración- que coadyuvan al mismo fin, cual es, el cumplimiento de la obligación tributaria y la eficacia del procedimiento de imposición. Sin embargo hay que admitir que aparte del sujeto pasivo, existen otros sujetos denominados "terceros" a los que se les exige el cumplimiento de estos mismos deberes complementarios, indistintamente de cual sea su capacidad contributiva.

Por su parte para Ferreiro Lapatza, "Los vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria tratan, así, en todo caso, de asegurar, de garantizar el cumplimiento de ésta y se diferencian de ella, en esencia, precisamente por su finalidad. La obligación tributaria se establece para procurar un ingreso al Estado. Los otros vínculos y relaciones –los deberes de colaboración- se establecen para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria

¹⁰ Para Ferreiro Lapatza, J.J. el Derecho tributario "...no disciplina sólo la obligación de pago en que el tributo consiste. Regula otras muchas situaciones, vínculos y relaciones,...derechos y obligaciones,...por ella disciplinados; de su categorización, su clasificación, sistematización y relaciones entre ellos. Dentro de un Ordenamiento coherente que pueda ser efectivamente aplicado a la realidad social que trata de organizar", en Curso de Derecho Financiero Español, 22º ed., vol. II, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág.15.

siempre que ésta haya nacido. Y es esta función de aseguramiento y control, lo que explica y justifica que tales vínculos y relaciones existan en ocasiones independientemente de la existencia o no existencia de una concreta obligación tributaria"¹¹.

Podemos Afirmar, que si bien las obligaciones accesorias no buscan por lo general cumplir un fin inmediato, como el que resulta del cumplimiento de la obligación principal, sobre las mismas recae la función de procurar y coadyuvar en el cumplimiento y ejecución de la obligación tributaria principal, y con ese propósito es empleado por la Administración Tributaria –los deberes de colaboración– para llevar a cabo el control y aseguramiento que permitan la eficacia de la recaudación.

2.2. CLASES DE COLABORACIÓN

Existe una gran variedad de deberes tributarios que se pueden considerar como característicos de la colaboración tributaria con la Administración, en consecuencia podemos señalar que la doctrina mas apropiada sobre el tema¹² ha considerado varios criterios de clasificación de los mismos, distinguiendo entre otros los siguientes casos de colaboración:

A) POR LA OBLIGATORIEDAD

La colaboración se puede clasificar en primer lugar atendiendo a la voluntariedad u obligatoriedad de su ejercicio. Ambas formas constan en nuestro ordenamiento jurídico, ya que las normas no se limitan únicamente a imponer la colaboración, sino también a establecer los causes a través de los cuales esta se realiza de forma espontánea y libre. El ejemplo más acertado lo tenemos en la Denuncia Pública.

B) POR SU ALCANCE

Otra pauta de clasificación que la doctrina ha elaborado de la colaboración¹³, viene a ser aquella que la distingue por su alcance, tomando como base de la misma su contenido.

¹¹ Ferreiro Lapatza, J. J.: Curso de Derecho Financiero español, 20º ed., vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 351.

¹² Ver entre otros a Parra de Más, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 590 y ss.; López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 33 y ss.

¹³ Ver a tales efectos a Parra de Más, S.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 591; López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 36.

a) La colaboración puede ser puramente material, representada por la entrega de datos, supuesto en el que nos encontraríamos cuando el obligado tributario aporta documentos, libros y demás elementos que se estimen necesarios, para las actuaciones de comprobación e investigación que realice la Administración Tributaria,

b) La colaboración puede tener un contenido supramaterial, cuando la misma lleva consigo, el nacimiento de nuevos derechos y obligaciones establecidos en la norma jurídico tributaria, que vendría a ser el caso de la presentación de la declaración o la declaración-liquidación que realice el sujeto obligado.

Podemos afirmar que la colaboración que realiza el sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, efectuadas a cabo, ya sea mediante la presentación de declaraciones-liquidaciones, o bien, por la entrega de datos, informes y demás antecedentes, dan lugar al nacimiento a su cargo de derechos y obligaciones a que se refieren las normas tributarias, cosa que no ocurre cuando quien cumple con los deberes de información es otra persona distinta del sujeto pasivo, que no está interesado en las consecuencias jurídicas que se puedan derivar de los datos, informes o antecedentes que aporta a la Administración, ya que los mismos están llamados surtir efecto sobre otra sujeto distinto de él, esto es, el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

C) POR LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN

Otro de los criterios de clasificación es atender al sujeto que viene obligado a realizarlos. En primer lugar por su importancia y relación directa con la obligación tributaria per se, vienen obligados de dichos deberes los sujetos pasivos del tributo, que junto a la obligación tributaria en su estricto sentido, están llamados a realizar una serie de deberes que conllevan a la correcta realización de los fines tributarios¹⁴. De esta forma los distintos sujetos pasivos se encuentran en la obligación de distintos deberes ante la Administración Tributaria, de declaración, cuantificación, de información, etc.

En segundo lugar se encuentran aquellas personas que estando al margen de la obligación tributaria como tal en su estricto sentido, se encuentran en disposición por las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, de colaborar con la

¹⁴ López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 35.

Administración Tributaria. Es claro que aquellos deberes de colaboración que nacen de un acto administrativo de requerimiento son de carácter subsidiario, en relación con aquellos que han de prestar los propios sujetos pasivos.

D) POR SU CARÁCTER

La colaboración, atendiendo a su carácter o naturaleza puede realizarse de forma individual o colectiva¹⁵.

Sainz de Bujanda, señala cuando habla de la colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión, que la "participación puede tener un carácter estrictamente individual – cuando cada contribuyente cumple, en forma aislada, los deberes fiscales que la ley le impone – o manifestarse en forma social –cuando el auxilio de los contribuyentes se desenvuelve por cauces institucionales –, es decir, en el seno de entidades a las que los sujetos pertenecen por razón del tipo de actividad mercantil o profesional que desempeñan"¹⁶.

E) POR SU NACIMIENTO

Atendiendo a la forma en que pueden surgir los deberes de colaboración, los mismos pueden darse de muy distintas maneras, dentro de los cuales tendríamos las siguientes:

- a) Por la existencia de una disposición normativa de carácter general que los contemple, y estamos en este caso en presencia de las llamadas obligaciones de colaboración por suministro;
- b) Por el ejercicio de potestades administrativas representadas por requerimientos concretos llevadas a cabo caso por caso por parte de la Administración Tributaria, estando frente a la colaboración vía captación.

Las obligaciones antes mencionadas encuentran su fundamento jurídico en el artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

¹⁵ Ver la clasificación hecha por López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 34.

¹⁶ Sainz de Bujanda, F.: Hacienda y Derecho, Vol. V, ob. cit. Pág. 252.

El desarrollo de esos deberes de colaboración se materializa a través de la Ley, la que impone esos deberes de colaboración, y de este modo obliga directamente a los administrados que se encuentren en los supuestos previstos por la norma, o bien, puede darse el caso de que la norma jurídica no prevea dichos deberes de colaboración, siendo por tanto la misma Administración Tributaria, mediante los requerimientos individualizados, quien solicite de los administrados el cumplimiento de tales deberes de colaboración, con sujeción en todo caso a lo que con carácter general señala la norma jurídica.

F) POR LA FORMA DE MANIFESTARSE LA COLABORACIÓN

En este sentido la colaboración a que están llamados los sujetos pasivos principales del tributo, así como los terceros relacionados con éstos, se pueden clasificar en:

a) Colaboración que supone una conducta activa, es aquella que se despliega en un hacer o un dar a la Administración Tributaria y vienen a estar representadas entre otras por: a') la declaración, b') la declaración- liquidación, y c') por operaciones vinculadas con la declaración o la declaración-liquidación, tales como la cuantificación de la deuda tributaria o el aportar datos que le sean requeridos.¹⁷

b) Las que se manifiestan a través de una conducta pasiva como forma de llevar a cabo su realización, representada por el hecho de tener que soportar ciertas actuaciones efectuadas por la Administración Tributaria, tales como la comprobación e investigación de los hechos tipificados como gravables, entre otras: a') las que tienen como objeto el verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Administración Tributaria, y b') las actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonio en general, etc.

¹⁷Código Tributario.- Art. 96.- Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

2.3. LAS OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN EN LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA. ÁMBITO CONSTITUCIONAL.

Tal como hemos mencionado anteriormente, el deber de colaboración es consecuencia del deber de contribuir con el Estado, lo que se encuentra previsto en el artículo 97 numeral 10 de la Constitución. Además la contribución económica al sostenimiento de los gastos públicos no sólo se manifiesta por el aporte, pago o traspaso de dinero a las arcas del Estado, sino que también se encuentra constituida por el cumplimiento de los deberes de colaboración, las cuales se llevan a cabo mediante la aportación de datos.

Facilitar información viene a ser el complemento para llevar a cabo el cumplimiento de los deberes de colaboración en la recaudación. Para Jacobo y Burguillo, la información tributaria puede ser definida "...como aquellos datos, informes o antecedentes que facilitan directa o indirectamente la aplicación, comprobación o investigación de los tributos"¹⁸.

Para Escribano "El fenómeno tributario adecuado a la magnitud de su desarrollo directo, con actos en masa, exige la máxima colaboración entre Administración y ciudadanos. Colaboración que ya de por sí trasciende un mero derecho de corte garantista, y debe atender a una equilibrada proporción entre ese deber de colaboración necesario para dar resultado al deber de contribuir y otros derechos a los que la Constitución atribuye relevancia: el derecho a la intimidad, por ejemplo"¹⁹.

El cumplimiento del deber que tiene toda persona natural o jurídica de proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, derivada de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, conlleva a la idea de que el requerimiento de información que hace la Administración es de forma muy amplia. Cabría preguntarse hasta qué punto estos datos, informes o antecedentes tienen trascendencia tributaria, ya que sería lo mismo, que la Administración Tributaria en forma subjetiva califique qué información tiene o no, trascendencia tributaria y de este modo solicitar a los contribuyentes la información que considere pertinente.

¹⁸ Jacobo y Burguillo, J. M.: La información tributaria en España, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de publicaciones, Madrid, 1987, pág.15.

¹⁹ Escribano, F.: La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales, Civitas, Madrid, 1988, pág. 219.

De tal forma que entre el Estado y los ciudadanos debe existir un equilibrio en sus relaciones, ya que éstas son imprescindibles en el desarrollo del bienestar colectivo y la consecución última de sus fines. Por una parte el Estado es poseedor de un poder, del cual deriva el logro de todas y cada una de sus funciones, como la llamada a lograr un bienestar común. Pero por otra parte, los ciudadanos son poseedores de libertad y garantías que marcan un límite entre ellos y el poder del Estado, todo consagrado en la Constitución y las leyes y, dentro de las garantías reconocidas se encuentra el derecho a la intimidad, la abstención por parte de los demás miembros de la comunidad y del Estado mismo a través de sus órganos de no violentar ese dominio reconocido a los individuos como suyo.

3. ASPECTO OBJETIVO

El objeto de los deberes de colaboración vendría a estar reducido en facilitar a la Administración Tributaria datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal o tributaria.

Indica Soler Roch, "...todos ellos responden a la satisfacción de un interés común: la colaboración de los particulares, —deudores o no del tributo— en las funciones de gestión tributaria, coadyuvando, con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación"²⁰.

Debemos decir que la información que los administrados han de comunicar a la Administración Tributaria tiene por objeto el aporte de una serie de datos, pero que sin embargo, los mismos deben cumplir con el requisito primordial de tener trascendencia fiscal. De modo que no nos referimos a cualquier dato, sino que el mismo debe estar encaminado a demostrar la realización del hecho imponible del tributo por parte del contribuyente.

La colaboración que brindan los administrados a la Administración en la gestión tributaria se puede plasmar dentro de las más variadas y diversas formas:

- a) La Declaración Tributaria, en donde es el sujeto pasivo, quien realiza el hecho imponible y ha de colaborar con la Administración Tributaria, poniendo en

²⁰ Soler Roch, M. T.: "Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en Civitas R.E.D.F., núm. 25, 1980, pág. 21.

conocimiento de ella todas las circunstancias que rodean el mismo, los datos e información con trascendencia tributaria, ya que éste se realiza en la esfera privada de los individuos, para que de esta forma, los órganos competentes impulsen el procedimiento de exacción de los tributos. (Código Tributario Art. 96 literal d)

b) Las denominados Anexos.

El deber de proporcionar datos, informes y antecedentes con trascendencia fiscal, es perfectamente aceptable dentro de los deberes de colaboración con la Administración Tributaria. Dicha colaboración puede ser hecha por el propio sujeto pasivo compuesta por las declaraciones y comunicaciones que se le exijan, el llevar contabilidad, registros y demás documentos y justificantes pertinentes, permitir la práctica de inspecciones y comprobaciones vinculadas con el hecho imponible, tal como lo determina el mencionado artículo 96 del Código Tributario; Asimismo el 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece un deber de “...proporcionar al Servicio de Rentas Internas toda la información que requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario” que comprende a una categoría de sujetos que se encuentran ajenos, esto es, que no forman parte de la obligación tributaria principal.

c) Igualmente se ha de indicar que la Retención tributaria, responde al fundamento jurídico de la colaboración con la Administración Tributaria, cuando se le impone al sujeto obligado el deber de comunicar la lista de los contribuyentes a quienes se le hace la retención, lo que da lugar a que dicho deber se califique de colaboración. No obstante, al lado del cumplimiento de este deber, se encuentra obligado a ingresar lo retenido y a responder por las que no haya efectuado, lo que configura una obligación con la Administración que va más allá de la simple colaboración para calificar al retenedor como sujeto pasivo sustituto.

La colaboración, tiene como contenido, el comunicar a la Administración Tributaria un hecho o conjunto de hechos directamente imputable a un contribuyente determinado y cuya información tienen trascendencia tributaria bien para el propio sujeto pasivo de la obligación principal, o bien para otra persona distinta de aquél que aporta los datos e información.

4. ASPECTO SUBJETIVO

La finalidad que persigue la norma jurídica, al tipificar los supuestos de hecho que dan lugar al pago de los tributos, no es otro que, el obtener ingresos para el Estado, ingresos representados por el pago de una suma de dinero.

El denominado acreedor o sujeto activo, puede exigir a otro, llamado en este caso deudor o sujeto pasivo una determinada prestación, derivada dentro de una relación jurídica que genera la obligación de pagar un tributo.

Las normas tributarias determinan diversos vínculos y relaciones que no cesan con el cumplimiento de la obligación tributaria, entendida esta como aquella que consiste en dar como tributo una suma de dinero, sino más bien como nos dice Ferreiro Lapatza, las normas tributarias, "establecen, con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre Administración y administrados. Administración y administrados ocupan en ellos, según los diferentes supuestos, bien la posición activa del titular del derecho, potestad o facultad, bien la posición pasiva del obligado a realizar una prestación o soportar las consecuencias que para él derivan del ejercicio de una potestad o facultad"²¹

La Administración Tributaria, es decir el sujeto activo que tiene la facultad de gestionar los tributos, requiere del concurso de los administrados u obligados, así como de terceros, para poder llevar a cabo la función que le es propia. Esta participación se materializa a través de la colaboración, de la participación en la tarea encomendada a la Administración en la gestión tributaria.

4.1. SUJETO ACTIVO

Asimilando la premisa de que los tributos constituyen ingresos pecuniarios de carácter público, exigidos por un ente público, se ha de dejar en claro, que el ente acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria no es otro que el Estado, los Gobiernos Seccionales y demás entes públicos encuadrados dentro de la Administración menor de carácter territorial o institucional, quienes se encuentran determinados por la Ley.

²¹ Ferreiro Lapatza, J. J.: Curso de Derecho Financiero español, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág. 382.

El sujeto activo por excelencia sería aquél ente que se encuentre en la posición de acreedor del crédito tributario frente a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales y formales, derivadas de la obligación tributaria.

El sujeto activo del tributo puede ser entendido desde un punto de vista material y desde un punto de vista procedimental.

a) Desde un punto de vista material, es sujeto activo del tributo el ente acreedor, a quién en definitiva se le ha de pagar el tributo;

b) Desde un punto de vista procedimental, es sujeto activo del tributo el ente público encargado de gestionarlo y recaudarlo.

En lo que respecta al sujeto activo de la potestad de colaboración tributaria, hemos de tomar en cuenta a los efectos del presente trabajo, el sujeto activo desde el punto de vista procedimental, dado que es el sujeto que podrá reclamar la colaboración del administrado en la gestión de los tributos.

La gestión tributaria de conformidad con el artículo 9 del Código Tributario, se encuentra encomendada a los órganos administrativos, en donde se distinguen dos grandes tipos de funciones de la Administración en materia tributaria:

a) Una para la liquidación y recaudación;

b) Otra de resolución de reclamaciones contra aquellas gestiones que se susciten.

El cumplimiento por parte de los obligados tributarios de sus distintas prestaciones, tanto materiales como formales, en razón de la aplicación de los tributos, ha de hacerse siempre frente a un ente público que actúa como sujeto activo y quién le imprime el impulso al procedimiento tendente al logro de su efectividad. En consecuencia, desde este punto de vista procedimental se ha de entender siguiendo a Martín Queralt, por "sujeto activo como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo", esto es, quien desarrolla su gestión y recaudación, "en cuanto ocupante del lado o la

posición activa en las distintas relaciones jurídicas y en los procedimientos que para su aplicación se despliegan"²².

4.2. SUJETO PASIVO

La colaboración que los administrados efectúan, ayudando en la tarea de gestión tributaria encomendada a la Administración se ha de realizar, bien por el propio sujeto pasivo contribuyente,²³ sustitutos o responsables, o bien por terceros ajenos a la obligación tributaria pero que también tiene deber de colaborar.

El sujeto pasivo del tributo puede estar obligado a hacer las declaraciones respectivas, hacer aclaraciones cuando se lo soliciten o cumplir con una serie de deberes formales que forman parte integrante de la relación jurídico tributaria.

Finalmente, la colaboración con la Administración Tributaria puede ser voluntaria o impuesta, siendo esta última la más frecuente, no obstante tenemos como representativa de la colaboración voluntaria a la denuncia pública.

5. ASPECTO CAUSAL

Previamente a enfocar el aspecto causal de los deberes de colaboración tributaria, nos referiremos muy superficialmente a la causa de los tributos.

Los tributos se pueden definir siguiendo a Sainz de Bujanda, como "La obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la Ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece"²⁴.

Partiendo de la concepción estatal, podría aceptarse que la causalidad de los tributos vendría a estar constituida en principio por la contraprestación en servicios que hace el

²² Martín Queralt, J., y otros.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, ob. cit., pág. 304.

²³ Sainz de Bujanda, F.: considera que: "La colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable... porque, no puede pensarse que la Administración esté nunca en condiciones de conocer por sí sola la realización de los hechos imposables, ni de definir su precisa naturaleza, ni de llegar, en fin, a hacer efectivos sus créditos sin el auxilio -prestado de unas y otras formas- de los propios sujetos obligados" Hacienda y Derecho, Vol. V, ob. cit., pág. 252

²⁴ Sainz de Bujanda, F.: Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense, Madrid, 1981, pág.119.

Estado a la sociedad, como retribución a la prestación pecuniaria que recibe de sus contribuyentes, pero se presenta el problema para determinar en que medida cada uno de ellos se benefician y así poder repartir el coste de tales servicios públicos, lo que ha llevado a considerar otros factores que se constituyan en la causa del tributo, como es la manifestación de riqueza y consumo.

En tal sentido señala Berliri, siguiendo a Griziotti, que "a la prestación colectiva de la sociedad corresponde una contraprestación del Estado a la sociedad; el servicio, entendido de un modo general, es la causa primera del impuesto. Y puesto que se trata de servicios generales y cuya importancia relativa para cada contribuyente no se puede medir, así como tampoco la parte de gasto que le podría corresponder para establecer el criterio de que el coste de producción de los servicios públicos puede ser repartido, se ha tomado por base la riqueza. Este es el principio de la capacidad contributiva, según el cual la posesión (o consumo) de la riqueza viene a ser la causa última e inmediata del deber del súbdito de pagar el impuesto, o sea la causa que emerge de la ley"²⁵.

Luqui, al igual que Berliri considera que en materia tributaria, la doctrina ha fundado el principio de la causa específica o genérica en dos grandes institutos como son, el de "la capacidad contributiva" tanto objetiva como subjetiva, y en los "beneficios generales y particulares" que el Estado presta"²⁶.

En virtud de las precisiones anteriormente señaladas con relación a la causa de los tributos, es preciso ahora señalar que la causa de los deberes de colaboración tributaria, está determinada por la necesidad que tiene la Administración Tributaria del concurso de todo el conjunto de los ciudadanos, de prestar su apoyo para la consecución de la gestión tributaria, gestión esta que no es otra que la obtención de los ingresos suficientes para afrontar los gastos del Estado.

Como ya lo ha manifestado Pont i Clemente, dado el sinnúmero de contribuyentes, la Administración Tributaria, urge de la colaboración máxima que han de prestar los ciudadanos en general, con el fin de que el sistema tributario sea justo, además de que las cargas fiscales se distribuyan adecuadamente y de esta forma, la gestión de los tributos

²⁵ Berliri, A.: Principios de derecho tributario, vol. II..., ob. cit., pág. 181.

²⁶ Luqui, J. C.: La obligación tributaria, Depalma, Buenos Aires, 1989, pág. 237-238.

alcance los fines a que está llamada a cumplir, ya que del ordenamiento constitucional cabe inferir la existencia de un deber de colaboración.

En la aplicación de las leyes tributarias, la Administración Tributaria necesita conocer los supuestos de hecho de la realidad que son relevantes de acuerdo con tales normas para la producción de los correspondientes efectos jurídicos. Es a la Administración Tributaria a quién incumbe única y exclusivamente el hacerse de dicho conocimiento para el logro de sus fines, por eso la Administración puede iniciar las investigaciones que crea oportuno realizar en consecución de la verdad de los hechos. Pero dada la complejidad que significa la gestión de los tributos, derivado de la variedad de supuestos de hechos relevantes en materia impositiva, así como el gran número de contribuyentes, a la Administración Tributaria le resulta materialmente imposible por sí sola llegar al conocimiento de todos los datos e información con relevancia tributaria para la aplicación de las normas tributarias.

La Administración Tributaria por sus propios medios puede obtener cierta información la que resultaría ser muy escasa para poder realizar una eficiente gestión de los tributos, dado que dicha información pertenece al ámbito privado de los particulares, sin que se manifiesten externamente. Por tanto, la causa de la colaboración se ha de buscar en estas razones y es por lo que las leyes tributarias señalan los deberes de colaboración que tienen los particulares en aras de procurar que la tarea que tiene la Administración le resulte más fácil y sencilla.

6. ASPECTO FORMAL

Los deberes de colaboración tributaria tienen su origen en la ley, siendo a ésta a quién corresponde su regulación. Es la ley la llamada a establecer el deber de colaboración, su extensión, la competencia del órgano que actúe, así como la finalidad que justifica su ejercicio, dado que el deber de colaboración constituye una prestación personal de carácter público.

La colaboración que se lleva a cabo a través de la información tributaria, la constituye aquella información que procede, bien de la misma persona para quién está llamada a tener trascendencia tributaria, encontrándonos frente al conocido como dato propio, teniendo como tales las declaraciones y ampliaciones, o bien, puede afectar a una persona, pero

dicha información se encuentra en poder de otra persona física o jurídica, pública o privada, estando en presencia del llamado dato referenciado, pues tiene trascendencia tributaria para otra persona distinta de quién procede.

La Administración puede utilizar dos medios de obtención de información, a saber:

- a) Imponiendo a ciertas personas a través normas de carácter general la obligación de suministrar periódicamente los citados datos con trascendencia fiscal y,
- b) Requiriendo individualizadamente a alguna o algunas de tales personas a que proporcionen cierta y específica información de la clase mencionada.

Por tanto, los datos referenciados que se hacen llegar a la Administración Tributaria, a través de la información tributaria, pueden producirse mediante suministro, cuando se proporcionan determinados datos sin que ésta los requiera, porque así lo haya establecido la norma jurídica. La Administración cuenta con que los administrados cumplirán lo señalado en la norma jurídica, esto es, que le aporte los datos, de modo que si esto no ocurre, exige que la obligación pautada con carácter general en la norma jurídica se ejecute. Se han de fijar las respectivas sanciones para el eventual incumplimiento.

Por otro lado, la exigencia hecha a una persona determinada, por parte de la Administración Tributaria, para que le proporcione datos concretos, porque de otro modo no se los hubiera aportado, nos ubica en el supuesto de la obtención de datos por captación. La iniciativa de que se le aporten datos debe tenerla la Administración, caso contrario, quien tiene la información de los datos concretos, no los dará, sino existe el requerimiento con tal fin.

La obtención por suministro y la obtención por captación, no es, sino la materialización mediante disposiciones generales o a través de actos administrativos, de ese deber general de información, formando parte integrante de uno mucho más amplio como es la colaboración, a que estamos llamados todos para con la Administración Tributaria.

Aparte de la colaboración que hacen las personas físicas, la Administración Tributaria llama a colaborar a los propios órganos de la Administración del Estado a los fines de la gestión impositiva.

7. CONCLUSIONES

1) La colaboración de los administrados en el procedimiento de gestión y aplicación de los tributos, representa para la Administración Tributaria la forma de hacerla tanto posible como eficaz, ya que de lo contrario le resultaría sumamente complicado cumplir satisfactoriamente las funciones que se le han encomendado por ley. Esta situación se suscita en razón de que los hechos impositivos desde el punto de vista impositivo ocurren la mayoría de las veces en la esfera privada del contribuyente, sin que lleguen a ser conocidos por las autoridades fiscales de manera directa, por lo que se hace indispensable el establecimiento y exigencia del cumplimiento de una serie de deberes de cooperación por parte de todos, con el único fin de procurar ese conocimiento indispensable y preciso de los hechos importantes para la imposición.

2) Estos deberes de colaboración, a diferencia de la extensa relación general de sujeción del particular con los entes públicos, se encuentran subordinados a una serie de limitaciones impuestas por el mismo ordenamiento jurídico, lo que sin embargo no es óbice para que exista un comportamiento activo por parte de los sujetos obligados, para que el Estado pueda lograr la consecución de sus fines, ya que el mismo representa un interés colectivo. De allí se infiere la existencia del deber a cargo no sólo del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, sino también la necesidad del concurso de terceros en el procedimiento de gestión fiscal.

3) La declaración tributaria, la retención tributaria, la aportación de justificantes, el facilitar la práctica de las funciones de investigación y comprobación, así como el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes con relevancia fiscal a la Administración Tributaria, bien sea por el sujeto pasivo, bien sea por parte de los sujetos ajenos a la obligación tributaria principal, constituyen las principales formas en que se puede manifestar la colaboración de los administrados.

4) Los deberes de colaboración se pueden enmarcar dentro de los denominados deberes públicos de prestación, cuyo fundamento recae en la imperiosa necesidad del ente público de contar con la información de forma oportuna, basado en el ejercicio de potestades de la Administración frente al individuo y cuyo contenido puede concretarse en un hacer, en un no hacer, o bien en un soportar por parte de este último con el fin de coadyuvar en la tarea de la exacción de los tributos.

5) Los deberes de colaboración no tienen como objetivo primordial ni inmediato enriquecer el patrimonio de la Administración, ni tienen lugar en razón de un derecho de crédito a favor de ésta última, sino que los mismos se basan en el ejercicio del poder que goza la Administración, para proteger los intereses colectivos que representa; se trata de auténticos deberes tributarios, esto es, de vínculos jurídicos impuestos a los particulares en el ejercicio de dicho poder –concretamente, del poder tributario–, el cual se lleva a cabo a través de una ley que los contiene, o bien, mediante la práctica de diversas potestades administrativas que los hacen nacer, con la finalidad de poner en conocimiento de la Administración los datos que ella requiere para el logro de los fines tributarios.

6) El objeto de los deberes de colaboración viene a estar constituido por todos aquellos datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal. Esta colaboración se puede llevar a cabo a través de las más variadas y diversas formas, dentro de las cuales podemos señalar entre otras: la declaración tributaria; las retenciones, las repercusiones tributarias, etc.

El cumplimiento de dichos deberes corre a cargo de toda persona natural o jurídica, pública o privada, los cuales han de ser llevados a cabo bien con carácter general, bien a través de requerimientos individualizados que realice la Administración Tributaria, derivado de los vínculos o relaciones económicas, profesionales o financieras que mantenga con otras personas.

Esta colaboración puede ser hecha por el propio sujeto pasivo, mediante las distintas declaraciones y comunicaciones que la Administración le exija, el llevar libros de contabilidad y demás documentos y justificantes, a través del consentimiento de la práctica de inspecciones y comprobaciones que tengan que ver con el hecho imponible. Asimismo se encuentran llamadas a prestar dicha colaboración una categoría de sujetos que se encuentran ajenos a la obligación tributaria principal denominados terceros, representados por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, las autoridades, entidades públicas, así como en general ejerzan funciones públicas y las que desarrollen actividades bancarias o crediticias.

7) En síntesis, los deberes de colaboración los podemos ver desde distintos puntos de vista, en tal sentido tenemos:

A) El aspecto objetivo. Este vendría a estar conformado por lo que constituye el objeto propiamente de las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección, esto es, los datos, informes o antecedentes con relevancia fiscal, que sirva para demostrar la realización del hecho imponible del tributo por parte del contribuyente.

B) El aspecto subjetivo; dentro del cual encontramos:

a) Sujeto Activo. Encontramos en este lado de la relación jurídico tributaria al ente público acreedor de la obligación tributaria, esto es, al Estado, las Comunidades Autónomas y demás entes públicos encuadrados dentro de la Administración menor de carácter territorial o institucional señalados en la Ley.

b) Sujeto pasivo. El sujeto pasivo de los deberes de colaboración se encuentra conformado por todos aquellos administrados llamados a coadyuvar en la tarea de gestión tributaria encomendada a la Administración, pudiendo ser, el propio sujeto pasivo contribuyente, sustituto o responsable, o bien por terceras personas naturales o jurídicas ajenas a la obligación tributaria, pero que sin embargo están llamadas a cumplir el deber de colaborar, teniendo entre otras, a las autoridades, entidades públicas, así como todas aquellas que en general ejerzan funciones públicas, las que desarrollen actividades bancarias o crediticias, etc.

C) Aspecto causal. La causa en general viene a ser entendida como el fundamento u origen de algo, el antecedente lógico o real que produce un efecto. La causa de los deberes de información y colaboración, viene determinada por la necesidad que tiene la Administración Tributaria del concurso de todos los ciudadanos, de prestar su apoyo para la consecución de la gestión tributaria, que no es otra que la obtención de ingresos suficientes para afrontar los gastos del Estado.

D) Aspecto formal. Este viene a estar conformado por la regulación que realiza propiamente la ley en aras de poner en práctica los deberes de colaboración, señalando su extensión, la competencia del órgano que ha de actuar, el procedimiento que se ha de seguir, si ha de ser suministrada con carácter general o bien a requerimiento de la Administración.

CAPÍTULO II.

EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1. PRESTACIONES TRIBUTARIAS CORRESPONDIENTES A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El objeto de toda obligación viene a ser la prestación que se ha de llevar a cabo, la misma puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer, así como un soportar, según lo pautado nuestro Código Civil.

Con ocasión de la aplicación de los tributos por parte de la Administración Tributaria, los administrados están llamados a cumplir para con esta última, así como frente a otros administrados, un conjunto de prestaciones tributarias, derivadas de la realización del hecho imponible, que son objeto de obligaciones y deberes, que al igual que en las obligaciones civiles, comprenden un dar, un hacer, un no hacer o un soportar.

La realización del hecho imponible da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y esta a su vez tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria. Junto a esta prestación, la ley y la doctrina nos señalan otros vínculos y relaciones inherentes a la aplicación de los tributos²⁷ y como nos dice Lago Montero, "...se diferencian tanto por su contenido como por presentar un presupuesto de hecho distinto"²⁸.

²⁷ Ferreiro Lapatza, J. J., nos dice que "La obligación tributaria, entendida así, en sentido técnico como obligación que consiste en dar una suma de dinero como tributo, no agota..., el número de vínculos y relaciones establecidos y regulados por las normas tributarias. Por el contrario, éstas establecen, con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre Administración y administrados. Administración y administrados ocupan en ellos, según los diferentes supuestos, bien la posición activa del titular del derecho, potestad o facultad, bien la posición pasiva del obligado a realizar una prestación o soportar las consecuencias que para él derivan del ejercicio de una potestad o facultad", en *Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág. 382. Cortés Domínguez, M., nos dice por su parte que "Es bien sabido que a la producción de la prestación tributaria ayudan, anteceden generalmente, una prolija lista de prestaciones, sin las cuales la prestación principal pecuniaria no podía realizarse", señalando a renglón seguido que "la más importante y trascendental de las prestaciones que se derivan de las normas tributarias: lo que hoy se conoce por *obligación tributaria* en sentido estricto", en *Ordenamiento tributario español*, I, 4º ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 245-246.

²⁸ Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 23-24. En tal sentido Martín Queralt, J., y otros, nos dice que "En la doctrina tradicional, los efectos del hecho imponible se condensan en el nacimiento de la obligación tributaria, entendiéndose por tal la obligación de pago del tributo, y así se reconoce igualmente por el...art. 28 LGT. Lo cierto es que su realización determina la sujeción al gravamen, adquiriendo por ello un papel primordial que permite considerarlo como generador del tributo. Ésta es la nota que permite diferenciar el hecho imponible del resto de presupuestos de hecho que puede contener la norma tributaria, y de los que pueden nacer otras obligaciones, derechos, deberes o potestades, y que pueden

El pago del tributo, esto es, la obligación de pago de la cuota tributaria²⁹, constituye la prestación tributaria por excelencia. No obstante, los artículos 96 y 98 de la L.G.T., establecen la existencia de prestaciones distintas, lo cual pone en evidencia que la aplicación del tributo no se circunscribe sólo al pago de la cuota tributaria, pues, al lado de esta prestación (objeto de la obligación principal), existen otras prestaciones que le son inherentes.

Aunque el ordenamiento jurídico tributario ha centrado fundamentalmente su interés en el sujeto realizador del hecho imponible como generador de la obligación tributaria, también se le debe prestar atención a los presupuestos de hecho que dan lugar a la existencia de deberes y obligaciones por parte de algunos sujetos, que si bien, pueden coincidir con el ejecutor del hecho imponible, pueden referirse a otras personas, como sujetos pasivos que en su carácter de sustitutos o responsables que han de cumplir la obligación tributaria principal, así como a otros sujetos que nada tienen que ver con el cumplimiento de esta última³⁰.

guardar relación con el propio hecho imponible o configurarse como completamente independientes. En eso estriba la causa de que se insista en la necesidad de identificar en cada figura tributaria cuál es exactamente su hecho imponible, pues si se verifican los otros sin haber tenido lugar éste, no procede la imposición, aunque puedan haber surgido otras obligaciones o deberes a cargo de los particulares. De manera que en cada tributo sólo uno de los presupuestos fijados por su normativa comportará tal consecuencia, y ése será el hecho imponible", en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 289-290.

²⁹ Martín Queralt, J. y otros, nos dice que "Despojada de las connotaciones globalizadoras y omnicomprensivas respecto al contenido del tributo con que ha sido entendida durante algún tiempo, la obligación tributaria se identifica con la que el art. 35.1º. LGT considera la principal del sujeto pasivo: el pago del tributo. Concretando según los términos del...art. 58.1 LGT, la obligación tributaria sería *la obligación de pago de la cuota tributaria*, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo,...debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición", en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 90.

³⁰ Eseverri Martínez, E., nos dice que "los sujetos pasivos que en esa Ley se regulan lo son respecto del hecho imponible y toda la construcción jurídica intersubjetiva que deriva de la aplicación del tributo se desarrolla y enjuicia partiendo del presupuesto de hecho atraído de la vida real que por ser manifestativo de capacidad económica, configura cada tributo; en consecuencia, las figuras subjetivas que preferentemente interesan son aquellas que se alinean en torno a ese hecho imponible, con lo que el cuadro de sujetos tributarios -entendida la expresión en sentido amplio- queda reducido sobremanera y se pierde la visión conceptual de aquellas otras posiciones ocupadas por sujetos que no están, directa o indirectamente, relacionados con un hecho imponible, pero que son igualmente esenciales para aplicar el tributo y tremendamente enriquecedoras para el estudio y la esencia del fenómeno tributario en su estricta dimensión", "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en *Estudio de Derecho y Hacienda II*, (Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana), M.E.H., Madrid, 1987, pág. 843.

Como nos dice Sánchez Galiana, "Mientras que en el ámbito estricto de la obligación tributaria los sujetos pasivos u obligados a su pago frente al sujeto activo van a ser bastante reducidos, en el ámbito más amplio de la relación jurídico-tributaria pueden aparecer sujetos obligados frente al sujeto activo, pero no al pago de la obligación tributaria, sino a otra serie de prestaciones, sean materiales o formales. Es aquí donde va a surgir la problemática de la distinción entre obligaciones y deberes jurídicos y donde se podrá constatar la existencia de:

- a) Sujetos pasivos de la obligación tributaria que han de asumir otras obligaciones y deberes;
- b) Sujetos que han de asumir deberes u obligaciones distintas a la obligación tributaria principal;
- c) Sujetos que tan sólo han de asumir el pago de la prestación tributaria, y
- d) Sujetos que, aún siendo directamente realizadores de hechos impositivos, tan sólo van a estar obligados al cumplimiento de prestaciones de índole formal"³¹.

Existe, por tanto, un sujeto pasivo principal y esencial, realizador del hecho imponible del tributo, que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y que viene llamado en primer lugar al cumplimiento de la misma, a través del pago de una suma de dinero como prestación, en su carácter de contribuyente, sustituto o responsable, y por la otra, otros sujetos que no se encuentran en las circunstancias antes indicadas, pero que sin embargo están llamados al cumplimiento de una categoría de prestaciones distintas a las que se derivan del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

La doctrina ha hecho aportes importantes en cuanto a esclarecer los presupuestos de hecho de donde emanan situaciones de obligaciones y deberes frente a la Administración Tributaria³².

³¹ Sánchez Galiana, J. A.: "Los sujetos pasivos: concepto y definición legal", en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F., Madrid, 1997, pág. 192-193.

³² Pérez Royo, F., nos dice que "Los diferentes supuestos o figuras de sujeción se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la

Los distintos presupuestos de hecho generadores de deberes y obligaciones que conllevan la ejecución de diversas prestaciones tributarias que han de satisfacer los administrados, vienen dados como nos dice Soler Roch, por "...los distintos tipos de situaciones jurídicas subjetivas a que da lugar la aplicación del tributo –estos deberes y obligaciones– responden a unos criterios en virtud de los cuales las normas tributarias conectan efectos jurídicos de diverso contenido y alcance a supuestos de hecho relacionados, directa o indirectamente, con el desarrollo del fenómeno impositivo; todo ello con base a los intereses que, de acuerdo con los principios que inspiran la ordenación jurídica de los ingresos tributarios, deben proteger aquellas normas"³³.

Antes de finalizar el apartado destacamos la clasificación de las prestaciones tributarias siguiendo a Lago Montero, quien realiza las categorías "...atendiendo a diversos criterios: presupuesto de hecho originante, contenido en que consisten, función que cumplen"³⁴ De la clasificación que de las prestaciones tributarias³⁵ hace el autor antes indicado, nos interesa a los efectos del presente trabajo, la que señala como prestaciones formales.

correspondiente situación de sujeción. A este respecto conviene advertir, en primer lugar, que la determinación de dicho presupuesto de hecho se halla amparado por el principio de legalidad. En segundo término, debemos adelantar que la diferenciación entre los diversos presupuestos debe hacerse, no sólo en razón de sus características externas, sino también -y de modo principal- en función de su *ratio* o razón de ser sustantiva", en *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 6º ed., Civitas, Madrid, 1996, pág. 137.

³³ 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", en Civitas *R.E.D.F.*, núm. 25, 1980, pág. 8. La aplicación de las normas jurídico-tributarias va a generar una diversidad de situaciones jurídicas subjetivas tanto activas como pasivas, que responden a un interés que reúne el desarrollo del fenómeno tributario. El mismo puede proceder como nos dice Casado Ollero, G., del concurso de los siguientes intereses:

- a) "el interés fiscal", como interés constitucionalmente garantizado en el mismo plano que cualquier derecho individual, y que se entiende como interés general en la recaudación del tributo...;
- b) "el interés del contribuyente", que se concreta en la legalidad de la imposición y que se manifiesta en el interés de ser gravado conforme ley...;
- c) y, finalmente, el "interés jurídico de la colectividad" que, con base en la Constitución, se traduce en el interés de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica". En "La colaboración con la Administración Tributaria. Nota para un nuevo modelo de relaciones con el fisco", en *Revista H.P.E.*, núm. 68, 1981, pág. 156-157.

³⁴ Lago Montero, J. M.: La sujeción a los diversos deberes y obligaciones..., ob. cit., pág. 27.

³⁵ Para mayor profundidad en cuanto a la clasificación dada sobre las prestaciones tributarias, ver en tal sentido a Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 27 y ss.

2. LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA COMO DEBERES DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN

Dentro del ámbito de las prestaciones tributarias, la doctrina distingue las denominadas prestaciones formales³⁶ inherentes a la gestión de los tributos, las cuales estarían compuestas, entre otras, por el deber de proporcionar información, bien sea por suministro o por captación³⁷. En este ámbito ubicamos los deberes de información tributaria sobre terceros.

Estos deberes, de contenido no pecuniario, se nos presentan como instrumentos que coadyuvan en la gestión que la Administración Tributaria realiza de los tributos, y que se les puede imponer tanto a los sujetos pasivos de la obligación tributaria – contribuyentes, sustitutos y responsables–, como a cualesquier otro administrado que no forma parte de la obligación tributaria principal.

La profesora Fernández Pavés destaca las razones que explican este aumento de la participación de los contribuyentes cuando aclara que los mismos se han "...ido extendiendo principalmente por razones pragmáticas tan repetidas como la gran masificación que ha alcanzado nuestro sistema tributario, al integrarse bajo su esfera de actuación un número muy superior de contribuyentes al existente anteriormente...; la gran complejidad técnica que ha alcanzado asimismo las principales figuras de nuestro sistema tributario, para adecuarlas mejor a las realidades fácticas que deben gravar, de acuerdo a criterios de subjetividad y progresividad que tiendan en última instancia a la consecución de la justicia tributaria; la necesidad cada vez más acuciante de allegar recursos más numerosos a la Administración Tributaria para financiar y aún potenciar el llamado "estado de bienestar", así como la convivencia de acercar y periodificar el flujo de dichos ingresos para tales fines, etc."³⁸.

En la gestión de los tributos, la Administración Tributaria requiere el concurso de los particulares, la necesidad de su colaboración para el logro del fin propuesto, en ello

³⁶ En tal sentido ver la clasificación que de las prestaciones tributarias hace Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 27.

³⁷ Dicha clasificación es atribuida a Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, Editorial de derecho financiero, Madrid, 1990, pág.442.

³⁸ Fernández Pavés, M. J.: "Las autoliquidaciones en la imposición local", en *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, colección temas de administración local, núm. 40, Granada, 1990, pág. 340.

coincide Sainz de Bujanda al apuntar: "La colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable..., en todas las épocas y países, de regular de algún modo la participación del contribuyente en la aplicación del tributo"³⁹.

Los administrados tienen una relación de sujeción a los entes públicos; el Estado ejerce una posición de supremacía sobre los particulares, de donde deriva el cumplimiento por parte de estos, de los llamados deberes públicos de prestación o también denominados deberes de colaboración. Ahora bien, esa relación que se establece entre el administrado y la Administración ha de ser conforme con un orden establecido, a través de un ordenamiento jurídico propio de un Estado de Derecho, que señale cuales son los derechos, así como cuales son los deberes, y como se han de cumplir.

El deber público de colaboración se ha de entender siguiendo a López Martínez, como "...aquella actuación voluntaria o impuesta, fundamentalmente individual del administrado, en la que éste, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento administrativo de la elaboración de las decisiones sin participar en las mismas, coopera en la realización de las funciones administrativas, las facilita o las hace posibles"⁴⁰.

En este marco, las relaciones entre los particulares y la Administración Tributaria se han de estudiar en principio desde el punto de vista de la colaboración, la cual se traduce en el deber que tiene por objeto facilitar el conocimiento de los datos, de los hechos que le permitan a la Administración la aplicación de los tributos.

Siguiendo a Palao Taboada, podemos decir que "...este deber de colaboración comprende otros deberes diversos, de contenido más concreto". Dentro de los mismos podemos señalar los siguientes:

a) Presentar declaraciones tributarias;

³⁹ Sainz de Bujanda, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. V, ob. cit., pág.252. Por su parte Gazzero, F., nos dice que "La Administración financiera, aun estando dotada de amplios y penetrantes poderes de investigación, difícilmente podría desempeñar de modo satisfactorio el inmenso y fatigoso servicio a ella encomendado institucionalmente por la ley sin la directa participación de los mismos obligados al impuesto, participación a la que buena parte de la doctrina dominante ha intentado atribuir carácter de colaboración". Citado por Sánchez Serrano, L., en *la declaración tributaria*, ob. cit., pág. 37.

⁴⁰ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 16 y 217.

- b) Comunicar a la Administración las cantidades retenidas por cuenta de terceros;
- c) Proporcionar datos o información, tanto en relación con los propios impuestos como con los de terceras personas;
- d) Los deberes de registro y contabilidad, que pueden concebirse en cierto modo como una información preparada por el contribuyente para el caso de que la Administración la necesite en el futuro".

Estos deberes de colaboración se pueden calificar como "principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares"⁴¹.

Los deberes de colaboración se caracterizan por ser auténticos y verdaderos deberes tributarios, aún cuando en el Código Tributario, así como en las distintas normas que contienen y explanan los deberes de información, los enuncian como obligaciones, los mismos se materializan en auténticas prestaciones de carácter público que coadyuvan a la Administración Tributaria en el cumplimiento de las funciones encomendadas en la gestión de los tributos.

3. DELIMITACIÓN DE ALGUNOS ASPECTOS RELACIONADOS CON EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

3.1. EL VÍNCULO JURÍDICO COMO GENERADOR DEL DEBER GENERAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.

Como se ha visto antes, el número de vínculos y relaciones que las normas tributarias nos indica no se agota con la obligación tributaria,⁴² sino que éstas crean vínculos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones tributarias como los deberes de proporcionar

⁴¹ Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites", en *Revista G.F.*, núm. 45, 1987, pág. 127-128.

⁴² Toda ley que establece un tributo debe ordenar la correspondiente obligación tributaria, en razón de que los tributos se concretan en obligaciones que deben cumplir los administrados, no obstante nos señala Berliri, A., "...casi nunca las leyes tributarias agotan sus efectos en la reglamentación pura y simple de la...obligación; al contrario, la norma tributaria tiene un contenido mucho más amplio regulando numerosas relaciones jurídicas de naturaleza diversa (obligaciones, deberes, prohibiciones, sujeciones y potestades) que median entre el sujeto activo de una parte y los sujetos pasivos o los terceros de otra, o entre dos sujetos pasivos, o entre un sujeto pasivo y un tercero", en *Principios de derecho tributario*, vol. II, ob. cit., pág. 82. Lago Montero, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, ob. cit., pág. 47 y 48.

información tributaria que constituyen como dice Lago Montero, 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".⁴³ Por tanto como señala Ferreiro Lapatza, "Los vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria tratan, así, en todo caso, de asegurar, de garantizar el cumplimiento de ésta y se diferencian de ella, en esencia, precisamente por su finalidad"⁴⁴.

De ahí que el vínculo jurídico que señala la norma tributaria y que hace posible el deber de información, se ha de entender como lo señala Mantero Sáenz, en "...una relación no meramente apoyada en un derecho imperativo, sino en algo, difícilmente traducible a normas, como es el apoyo a lo comunitario por parte de todos: El mejor cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria, que no puede ser obra de las exigencias —y correspondientes deberes— de la Administración, sino de una tarea conjunta Administración—ciudadanos, dentro de unas relaciones nuevas de apoyo mutuo"⁴⁵, y se ha de plasmar en la colaboración que han de realizar los administrados, ya sea voluntaria o impuesta.

La colaboración deja de tener connotación de participación voluntaria para adquirir carácter positivo, con un régimen jurídico concreto, con vínculos jurídicos obligatorios en el cumplimiento de los principios constitucionales, por parte de los administrados a quienes se le imponen deberes específicos, así como la aplicación de las respectivas sanciones para el caso de incumplimiento.

3.2. DESLINDE ENTRE EL ACTO DE CUMPLIMIENTO Y EL ESPECÍFICO DEBER DE INFORMACIÓN

El acto de cumplimiento mediante el cual se concreta el deber de información tributaria, es un acto que le permite a la Administración Tributaria conocer determinados hechos necesarios para la gestión de los tributos y que le eran desconocidos hasta ese momento. Los mismos se materializan en una manifestación de conocimiento de determinados datos

⁴³ Lago Montero, J. M.: La sujeción a los diversos deberes y obligaciones..., ob. cit., pág. 47 y

⁴⁴ Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 20º ed., vol. I, ob. cit., pág.351.

⁴⁵ Mantero Sáenz, A.: "El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)", en *Rv. C. T.*, núm. 53, 1985, pág. 128.

que recaen sobre distintos hechos y que la Administración en el desarrollo de su actividad de gestión de los tributos precisa conocer.

Siguiendo la clasificación hecha por Garrido Falla de los actos administrativos, el acto de cumplimiento a través del cual se manifiesta el deber de información lo podemos ubicar dentro de la categoría de "...actos del particular con efectos jurídico- administrativos que son simples actuaciones de ejecución", más adelante continua señalando el autor, al referirse a las actuaciones de ejecución como actos de los administrados "que constituyen el grupo de los que son consecuencia de un acto administrativo"⁴⁶.

Cortés Domínguez discrepa del criterio anterior. Nos dice, refiriéndose a la declaración tributaria, que el mismo no es "un simple acto de ejecución, porque normalmente es una obligación legal y no consecuencia de un acto administrativo"⁴⁷.

Es así que hemos de considerar ambas posiciones. En este sentido, los deberes de información tributaria se pueden cumplir bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria.

a) Si el cumplimiento de los deberes de información tributaria se lleva a cabo en acato de una norma jurídica de carácter general, como es el caso de la denominada información por suministro, nos encontraríamos frente a una obligación legal y no frente a un acto de ejecución, ya que no existe un acto administrativo previo que lo ordene. Los deberes de información lo lleva a cabo el administrado de manera espontánea.

b) Pero si por el contrario, es la Administración Tributaria la que en ejercicio de la potestad de obtención de información, requiere mediante un acto administrativo con carácter individualizado el aporte de datos, nos encontramos en este supuesto de que el deber de los administrados a transmitir la información solicitada, vendría dada en razón de un acto de ejecución emitido por la Administración con carácter previo.

⁴⁶ Garrido Falla, F.: "El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo", en *R. A.P.*, núm. 1, 1950, pág. 121.

⁴⁷ Cortés Domínguez, M.: "La declaración tributaria", en *R. D. F. H. P.*, núm. 53, 1963, pág.10

Dado que los administrados no se encuentran dentro de los supuestos contenidos en la norma jurídica que le establezca el deber de información con carácter general, estando a la espera de que sea la Administración que la requiera, y si esto no ocurre, aún cuando posea la información con relevancia fiscal, no se la comunicará.

En consecuencia, el acto de cumplimiento de los deberes de información se puede o no materializar de manera espontánea por parte del administrado.

El administrado realiza una serie de actividades tanto físicas como intelectuales, utiliza los medios u organismos que tiene a su alcance para realizar el cumplimiento de las prestaciones personales, pero sin embargo, las mismas no son consideradas en el acto propiamente de cumplimiento. López Martínez, señala en este sentido que "Las prestaciones objeto o contenido del específico deber de información, trascienden del propio acto de cumplimiento. En el sentido de que éste es el último eslabón, de una serie de actividades, conductas del obligado en cumplimiento del deber, prestaciones personales, en las que habrá empleado actividades corporales o intelectuales, y la puesta al servicio del cumplimiento de las mismas, de una serie de medios y de organización que no quedan reflejadas en el acto final de cumplimiento, en el que se aportan los datos, informes o antecedentes, una vez que éstos han sido objeto de un proceso de obtención y tratamiento a cargo del obligado, para el exacto cumplimiento de la prestación objeto del deber"⁴⁸.

Por tanto, se puede ser poseedor de información con trascendencia tributaria, pero si no se dan los supuestos necesarios, esto es, que una norma con carácter general se lo establezca, o bien, sea la Administración que se lo requiera, no se llevará a cabo la materialización concreta del acto de cumplimiento.

3.3. EL DEBER GENERAL DE INFORMACIÓN, LA DISPOSICIÓN GENERAL QUE LA CONCRETA Y LA POTESTAD ADMINISTRATIVA QUE LO HACE EXIGIBLE

Los administrados tienen a su cargo el cumplimiento, como indica Mantero Saenz, de "un deber general de información, que se concreta en normas generales que obligan a grupos de obligados a proporcionar determinados datos en la forma que reglamentariamente se establece, y tales normas traducen el deber general en una obligación concreta: son los

⁴⁸ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 224.

supuestos de obligaciones de suministro. Pero tal deber de colaboración también puede traducirse en obligaciones concretas y singularizadas a través de actos administrativos individualizados –requerimientos, peticiones– que de no existir no producirán el nacimiento de la obligación de información⁴⁹.

López Martínez por su parte nos dice que "no debe identificarse, la norma que hace nacer el específico deber de información, ni el ejercicio de la potestad administrativa que 'concreta e individualiza el deber general de terceros', con el específico deber de información que origina los mismos, ya que éste es la consecuencia jurídica de la puesta en práctica de dichas formas de especificación del deber, que originan distintas formas de prestación del acto de cumplimiento del deber de información así concretado"⁵⁰. Por tanto, se ha de concluir que una cosa es la norma que contiene el deber de información, así como la potestad de información de la Administración y otra distinta sería el deber de información a cargo de los administrados, ya que éste deber deriva de la norma que lo señala o bien, por parte de la Administración que lo requiere.

Existe por tanto un deber general de información a cargo de toda persona natural o jurídica, pública o privada, que deriva de su pertenencia al ente público. No obstante, para que nazca propiamente el deber de información tributaria, el mismo se ha de plasmar en normas generales que señalen tanto el objeto de la prestación como las personas llamadas a llevar a cabo su cumplimiento, encontrándonos en este supuesto frente a deberes de información por suministro. Igualmente, éste deber general de información puede especificarse a través del ejercicio por parte de la Administración de la potestad de obtención de información tributaria, el mismo se llevará a cabo mediante actos administrativos que lo concretan e individualizan, haciéndolo exigible.

En conclusión puede decirse que el deber general de información; la existencia de normas jurídicas que lo especifica, así como el ejercicio por parte de la Administración de la potestad de información que lo hace exigible tiene como fin la indagación de los presupuestos de hecho que constituyen el hecho imponible que llevan a la aplicación de las

⁴⁹ Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El Procedimiento en la Inspección tributaria*, ob. cit., pág. 442.

⁵⁰ López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, ob. cit., pág. 222 y 223.

normas tributarias, y que se resumen en el ejercicio del poder-deber a cargo de la Administración fiscal.

4. FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN.

La doctrina más calificada sobre el tema habla con una sorprendente unanimidad de dos formas de obtención de información que coinciden con las formas clásicas de presentación de la misma por parte de los obligados tributarios: la obtención de información de carácter general y la obtención de información con carácter individual, en términos atribuidos a Mantero, estaríamos hablando de la obtención por suministro y la obtención por captación.

En primer lugar empezare analizando los deberes de información por suministro, en segundo lugar los deberes de información por captación, de tal manera que es el propio obligado tributario quien debe aportar los datos previstos en el requerimiento y finalmente analizare aquellas formas de obtención directa de información, en la que es el propio órgano administrativo que mediando o no requerimiento de información previo, es quien obtiene los datos con trascendencia tributaria necesarios para actuales o futuros procedimientos individualizados.

En tal sentido el status jurídico del obligado tributario será distinto en cada una de las situaciones mencionadas, es así que, no será el mismo en el deber de información general o por suministro, donde no existe un nexo directo entre el encargado de aportar información y la Administración; en el deber de aportar los datos previo requerimiento donde el nexo entre este y la administración se desarrolla dentro del ámbito jurídico de la potestad administrativa; en el deber de la inspección de obtener datos al hilo de las típicas inspecciones inspectoras donde dichas relaciones se configuran bajo el status jurídico específico de obligado tributario.

4.1. DEBER DE INFORMACIÓN POR SUMINISTRO.

Según A. Mantero a quien como mencionamos anteriormente se le atribuye el merito de haber formulado por primera vez la distinción entre las clásicas formas de obtención de información, en este sentido podemos afirmar con sus palabras que “la obtención de información por suministro se produce en aquellos casos en que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración Tributaria los requiera... en la obligación por suministro, la Administración espera que se

le proporcionen los datos, de manera que, si no sucede así, exige el cumplimiento de la norma que ha establecido tal obligación con carácter general”⁵¹

Las normas que establecen el deber de proporcionar información, pueden diferenciarse a su vez en dos tipos o clases: “aquellas que imponen la comunicación individual de un dato o hecho determinado por ejemplo – la celebración de un contrato- y aquellos otros que obligan a la comunicación periódica de datos de una determinada clase”⁵², siendo los últimos los que generan un mayor rendimiento y eficacia a la Administración Tributaria.

De tal forma que generalmente las normas que establecen el nacimiento de deberes de información, suelen establecer de manera específica, las personas que resultan obligadas, los datos que estas han de suministrar, así como los modelos a través de los cuales a de materializarse dicho deber; de forma que se produce un procedimiento de obtención de información tasado, en el que la actuación administrativa ha de limitarse a la recepción de las declaraciones que sirven de soporte a dichos datos y a la comprobación de su realización y veracidad.

Una vez que se ha definido y conceptualizado los deberes de información por suministro es preciso hacer referencia a la experiencia Española en lo que respecta a este tema ya que en su legislación existe un gran número de disposiciones normativas que establecen deberes de información por suministro, muy probablemente sea el país con mayor número de deberes de información. Esta experiencia será un gran aporte en su momento a la realidad Ecuatoriana, en la que aún no existe una multiplicidad de deberes de información como en España, sin embargo en virtud de su desarrollo acelerado es conveniente asimilar experiencias ajenas que colaborarán a prevenir problemas futuros.

Es así que López Martínez⁵³ trae a colación la excelente comunicación de Fernández Briones en la XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero en la que afirmaba “salvo algunas obligaciones de carácter general, la mayor parte han surgido al hilo de un impuesto o para hacer frente a una situación concreta, sin tener en cuenta la legislación previamente existente y sin generar una estructura común para su cumplimiento y control. Este hecho a

⁵¹ Cita realizada por López Martínez: en “Los deberes de información Tributaria” Pág. 191.

⁵² Palao Toboada C. “Las actuaciones de obtención de información” Pág. 131.

⁵³ López Martínez en Los deberes de información tributaria. Pág. 107.

producido una situación de enorme desorganización: hay obligaciones que se solapan, otras que nunca han tenido eficacia y algunos campos en que la lógica exigiría la existencia de obligaciones por suministro y que, sin embargo, no han sido regulados...el hecho práctico es que la falta de definición de los órganos ejecutivos que han de realizar el control y de los mecanismos específicos mediante los cuales han de llevarse a cabo, han hecho que las obligaciones existentes que se cumplen efectivamente sean una excepción y, entre ellas, las que se controlan sean una rareza de museo”

Al respecto López Martínez comenta: “Si en origen era grave la situación descrita por el citado autor, en las circunstancias actuales, con régimen sancionador específico y fortalecido, y una inspección de los tributos que nos recuerda constantemente la importancia del cumplimiento de dichos deberes, la posición de los obligados tributarios impelidos a su cumplimiento, se mueve ante la más absoluta inseguridad jurídica que reposa sobre la presión fiscal indirecta que la realización de los mismos conlleva y la presión psicológica que subyace de la interrelación de los elementos anteriormente descritos.”⁵⁴

Para culminar ante esta situación Fernández Briones propone como solución “revisarla totalidad del sistema para simplificar las obligaciones existentes estableciendo un procedimiento común a todas ellas y procurando que se ajusten a un plan global que satisfaga las necesidades informativas de los distintos impuestos”⁵⁵

4.2. DEBER DE INFORMACIÓN POR CAPTACIÓN.

Tal como se mencionó en líneas anteriores, junto a los deberes de información por suministro en segundo lugar revisaremos los deberes de información por captación, entendida ésta, en un sentido estricto, de forma que previo requerimiento de la Administración Tributaria, es el obligado tributario que esta obligado a aportar los datos con trascendencia tributaria previstos en el mismo.

Siguiendo a A. Mantero, la obtención de información por captación “supone una actuación singularizada de la Administración, que exige a una persona determinada, que le

⁵⁴ López Martínez en Los deberes de información tributaria. Pág. 107.

⁵⁵ López Martínez en Los deberes de información tributaria. Pág. 108.

proporcione unos datos determinados, de forma que, de no exigirse, no se proporcionarían”⁵⁶

De esta definición se evidencia un auténtico deber para el inspector actuante, en el caso de la obtención de información al amparo de las típicas actuaciones inspectoras, a las que llamaremos obtención de información individual o por captación, para aquella obtención de información que, previo requerimiento administrativo, imponga el deber de aportar o remitir los datos solicitados a la inspección; y de obtención de información directa para aquellas otras actuaciones inspectoras en las que será el propio personal inspector, medie o no requerimiento, quien extraiga los datos con trascendencia tributaria.

En la obtención por captación, es decir previo requerimiento, se constituye una auténtica facultad de la Administración que individualiza a través de dicho acto administrativo el deber genérico de información, concediéndosele de esta forma unas amplias facultades, lo que junto a la escasa y parcial regulación del procedimiento de obtención, hace tambalearse la seguridad jurídica de los obligados a proporcionar la información solicitada.

Para demostrar esa discrecionalidad administrativa y siguiendo la experiencia Española, López Martínez vuelve a acertar al citar textualmente las palabras de Mantero como portavoz de la Administración Tributaria en la XVI asamblea general del C.I.A.T, precediendo los principios generales sobre los que consideraba debía girar la obtención de la información por captación: “Usualmente, y ello es rechazable, la administración suele utilizar ésta facultad, al hilo de cada actuación inspectora de comprobación, cuando nota la falta de información: ello es un grave error; nuestra experiencia en los últimos seis años (desde que iniciamos el ensayo) nos ha llevado al convencimiento que la captación de información es una actividad que hay que planificar y organizar para obtener precisamente ese 20 por 100 no cubierta por la obligación por suministro y que suelen encontrar las más importantes y refractarias bolsas de fraude. Hacerlo con motivo de cada actuación supone no solo una inversión en medios y en tiempo de resultados muy dudosos, sino una selectividad excesiva: se buscan datos de un contribuyente, uno sólo, y se desprecian los de los demás, aunque estén a la vista, por que en ese momento no interesan”.

⁵⁶ Cita realizada por López Martínez: en “Los deberes de información Tributaria” Pág. 109.

De esta forma queda marcada una diferencia fundamental entre la obtención de información por suministro y la obtención por captación, de manera que en la primera, el contenido, alcance y forma de la información solicitada están determinados objetivamente por la norma que los establece, mientras que en la segunda, las facultades de la administración son más amplias, quedando limitadas simplemente de manera genérica.

A manera de reflexión López Martínez dice: "... sobre el justo equilibrio, en el que debe moverse desde nuestra óptica, las facultades discrecionales de la Administración, que se ven necesitadas de una dosis de flexibilidad que haga posible la eficacia en la lucha contra el fraude fiscal, de forma que no se encuentren encorsetadas en rígidos esquemas procedimentales que enerven la puesta en práctica de los mismos y el logro de los fines que las citadas facultades persiguen; y la ausencia casi total de procedimiento que situé a los obligados tributarios en general, y a los obligados a aportar información tributaria en particular, en una situación de ausencia de seguridad jurídica y de límites en el procedimiento de obtención de información, de manera que la seguridad del administrado termine en el convencimiento de ser potenciales informadores a la Administración Tributaria, en las condiciones que ésta determine."⁵⁷

4.3. OBTENCIÓN DIRECTA DE INFORMACIÓN.

Esta forma de obtención de información, se la puede definir como aquellas actuaciones administrativas, desarrollada por parte de las Unidades de Control de los Tributos, en las que éstas, medie o no requerimiento para llevarlas a cabo, obtienen en el curso de sus actuaciones típicas de comprobación e investigación o a través de una estricta actuación de obtención de información aquellos datos o antecedentes con importancia tributaria, de forma directa, en la que el deber del obligado tributario se circunscribe a soportar el desarrollo de las citadas actuaciones y a poner a disposición del funcionario actuante, los medios materiales y documentales necesarios para llevarlas a cabo. De tal forma será el propio funcionario quien selecciona y extrae in situ, aquellos datos que considere relevantes para un presente y concreto o indeterminado y futuro procedimiento de gestión.

⁵⁷ López Martínez en Los deberes de información tributaria. Pág. 113.

5. CONCLUSIONES

1) Con ocasión de la aplicación de los tributos por parte de la Administración Tributaria, los administrados están llamados a cumplir para esta última, así como frente a otros administrados, un conjunto de prestaciones tributarias, derivadas de la realización del hecho imponible, que son objeto de obligaciones y deberes. Estos deberes constituyen una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos, que no se agotan con el cumplimiento de la obligación tributaria propiamente dicha, los cuales se encuentran establecidos y regulados por las normas tributarias.

2) En el ámbito tributario, al igual que en las obligaciones en materia civil, el objeto de toda obligación vendría a estar conformado por las prestaciones que se han de llevar a cabo. Las mismas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer o un soportar, correspondiendo en un dar para el caso de los deberes tributarios de tipo obligacional y en un hacer, un no hacer o un soportar para los demás casos en la que nos encontramos frente a los deberes tributarios propiamente dichos.

3) El ordenamiento jurídico tributario ha centrado fundamentalmente su interés en el sujeto realizador del hecho imponible como generador de la obligación tributaria, no obstante, también se le debe prestar atención a los presupuestos de hecho que dan lugar a la existencia de otros deberes y obligaciones por parte de algunos sujetos, que si bien, pueden coincidir con el ejecutor del hecho imponible, también pueden referirse a otras personas, ya sean sujetos pasivos que en su carácter de sustitutos o responsables han de cumplir la obligación tributaria principal, ya sea a cargo de otros sujetos que nada tienen que ver con el cumplimiento de la obligación tributaria principal.

4) Los administrados, dada la relación de sujeción y pertenencia a los entes públicos, están llamados a cumplir una serie de deberes públicos de prestación, también denominados de colaboración.

Estos deberes públicos de prestación o de colaboración son exigidos por la Administración Tributaria dada su posición de supremacía, los que se encuentran señalados en disposiciones normativas con rango de ley, que especifican cuales son los derechos y deberes, así como la forma en que se han de cumplir, y que tienen como fin último coadyuvar en las funciones que le han sido encomendadas en la gestión de los tributos.

5) Las normas tributarias crean vínculos que dan lugar al nacimiento de obligaciones y deberes tributarios. En cuanto a las obligaciones tenemos a la obligación tributaria principal propiamente dicha, que consiste en el pago de una suma de dinero; en cuanto a los deberes tributarios, nos encontramos que los mismos presentan el carácter de ser no pecuniario, ya que los mismos consisten en proporcionar información tributaria, bien sea por suministro, por captación o de forma directa, que vienen a ser instrumentos necesarios para la gestión tributaria, que recae no sólo sobre los sujetos de la obligación tributaria material o principal sino que también alcanza a cualesquiera otro administrado.

6) Los deberes de información tributaria se pueden cumplir, bien sea con carácter general o individual. Si dicho cumplimiento se hace por así establecerlo una norma jurídica con carácter general, no nos encontramos frente a un acto de ejecución, ya que no existe un acto administrativo previo que lo ordene, sin embargo, cuando la información tributaria se solicita a través de un requerimiento individualizado por parte de la Administración Tributaria, donde solicita el cumplimiento de dichos deberes de información, estaríamos en este supuesto ante un acto de ejecución, dada la existencia previa de un acto administrativo que lo requiere.

CAPÍTULO III.

**LIMITACIONES A LOS REQUERIMIENTOS DE
INFORMACIÓN TRIBUTARIA**

1. LOS LÍMITES A LOS REQUERIMIENTOS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN:

La Administración Tributaria, hace uso de las facultades reconocidas por la ley en ejercicio del poder financiero y, como señala Collado Yurrita, "Las actuaciones inspectoras afectan a la esfera jurídica del contribuyente, incidiendo sobre sus derechos fundamentales, sobre aquellos derechos reconocidos constitucionalmente y que definen el ámbito de autonomía de cada persona frente a las demás y también, por tanto, frente a la Administración"⁵⁸, con lo cual, se hace necesario la existencia de límites a esa actuación de la Administración Tributaria, en aras de procurar un mínimo de garantías, que si bien tales actuaciones son procedentes, las mismas se encuentren sometidas al cumplimiento de ciertos requisitos en respeto de los derechos que el mismo ordenamiento jurídico reconoce a las personas.

En consecuencia, podemos afirmar que esta atribución de obtención de información a cargo de la Administración Tributaria ha de usarse con las garantías de seguridad que entraña el ser depositario de datos e informes relacionados con los contribuyentes o terceras personas, en donde los funcionarios públicos a quienes les está encomendada tal labor, deben actuar con el mayor respeto a la persona del contribuyente, ya que lo injustificado no son los privilegios de la Administración, sino el abuso que de los mismos puedan hacer los empleados públicos.

En nuestra legislación, la normativa fiscal no se ha ocupado de manera considerable en el desarrollo de los deberes de información tributaria, sin embargo se establece un deber amplísimo de información impuesto al contribuyente y a terceras personas.

Este crecimiento conlleva para la Administración Tributaria el poder contar con una mayor cantidad de datos, que al hacer uso de lo mismos, permite que con base a la información obtenida sobre los contribuyentes, poder atribuir a los mismos la realización de hechos imposables, lo que viene a redundar en una mayor eficacia en la recaudación, combatiendo

⁵⁸ Collado Yurrita, M. A.: "...Lo fundamental de los mismos no es tanto la actuación que permite desarrollar a su titular cuanto la prohibición de que la Administración pueda menoscabarlos. Es decir, consisten no sólo en la facultad de disponer del bien que constituye su objeto sino sobre todo en la facultad de que goza el titular de los mismos para impedir una actuación que reduzca ilegítimamente su esfera de libertad". "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte". En R.E.D.F., núm.54, 1987, pág.206. Cita realizada por López Martínez en "los deberes de información tributaria"

en esta misma medida el fraude fiscal. Pero el uso de esta facultad que tiene la Administración de información de los particulares, ha de hacerse con la mayor cautela, para no incurrir en abusos.

La importancia esencial de la información para la gestión tributaria estriba en que la Inspección, frente a las declaraciones efectuadas por los contribuyentes, pueda aportar pruebas que evidencien en un momento dado la falta de veracidad de lo declarado o, de otro modo, dar soporte a los resultados de la investigación que demuestran lo no declarado por el contribuyente.

Como nos dice Collado Yurrita "en el ejercicio de la actividad inspectora, la Administración Pública ejercita potestades que se justifican y legitiman en cuanto se desarrollan en orden al objetivo que debe inspirar la actuación inspectora; esto es, la investigación de hechos impositivos y de aquellos elementos que pueden permitir cifrar la deuda tributaria..."⁵⁹, lo que no tendría porque estar reñido con el respeto a los derechos de los contribuyentes.

Los límites a los deberes de información han adquirido importancia, toda vez que las solicitudes por parte de la Administración, del cumplimiento bien sea con carácter general o bien mediante requerimiento individualizado de dichos deberes de información han ido en aumento, y esto impone la obligación por parte de la Administración de proporcionar un mínimo de garantías a la hora de solicitar información, que redunde en un respeto a los derechos de los administrados⁶⁰.

El hecho de que cada vez la Administración tenga la necesidad de recabar de los administrados más datos, con el propósito de conocer mucho más su situación financiera en orden a la tributación, podemos decir con Checa González y Merino Jara, que "ello no

⁵⁹ Collado Yurrita, M. A.: "Las inspecciones tributarias...". ob. cit, pág.205. Cita realizada por López Martínez en "los deberes de información tributaria"

⁶⁰ López Martínez, J.: considera que "el aumento de los deberes de información..., no tiene porque significar un debilitamiento de las garantías del contribuyente, y del tercero obligado a proporcionar datos sobre el mismo, no obstante, para evitar que ello se produzca, ha de realizarse un trabajo que deber ir dirigido en un doble sentido: en primer lugar, hacia la creación de un conjunto estructurado de límites al establecimiento y desarrollo de dichos deberes de información; en segundo lugar, hacia una paralela regulación de la información obtenida, fundamentalmente en cuanto a la utilización de la misma". Los deberes de información tributaria. ob. cit., pág. 121.

supone, per se, un debilitamiento de las garantías del contribuyente; muy al contrario, implica un reforzamiento de su status jurídico, toda vez que posibilita la efectiva contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la verdadera capacidad económica"⁶¹

Se ha de señalar que el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes a la hora de solicitar información sólo es viable si por una parte se establece un conjunto bien definido y estructurado de límites a los deberes de información y, por otra parte, se tiene bien clara la utilización y regulación de la información obtenida, en el sentido de que los funcionarios que tienen acceso a dicha información respeten el secreto y mantenga el sigilo que de ellos se espera, haciendo uso de la misma para los fines que ha sido requerida, en razón de la importancia de los datos que llegan a su poder.

Ahora bien, es preciso afirmar que el interés particular que tienen los contribuyentes a que se les respete y garantice mediante el establecimiento de límites a los deberes de información y al uso que de la misma se haga, no debe quedar relegado a un segundo plano al contraponerlo frente al interés general que conlleva la imposición tributaria, frente a los fines del poder financiero, de modo que en este sentido, hay que buscar un punto de encuentro, sin que resulte una en detrimento de la otra, sino que ambos intereses han de preservarse, estableciendo por parte del poder financiero una serie de deberes de información para la plena consecución del interés público o general, pero manteniendo un sistema claro y preciso de límites que den garantía y precisión a tal deber.

Si el interés público ha sido establecido por ley, y éste se considera de mayor trascendencia, la Administración puede en esta misma medida incidir en la esfera jurídica del particular. No obstante, el Ordenamiento jurídico debe procurar conseguir un punto de

⁶¹ Checa González, C. y Merino Jara, I.: "...el ejercicio por la Administración de los poderes que le han sido conferidos tiene que llevarse a cabo dentro de un marco jurídico determinado, esto es, respetando ciertos límites, entre otros, v. gr. el derecho a la intimidad consagrado en el artículo 18.1 de la Constitución". "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras...", ob. cit., pág. 733. Por su parte Parra de Más, S. señala que "La L.G.T. ha pretendido reforzar las garantías jurídicas del administrado, en cuanto contribuyente, en sus relaciones con la Administración Fiscal. Pero este proceso de defensa del individuo no puede ser antagónico con la necesidad del Estado de conocer, cada día más afinadamente la verdadera situación o posibilidades de cada uno de los administrados en orden a la distribución de las cargas fiscales. En definitiva, no puede haber mayor garantía individual que un reparto justo de los tributos". "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...", ob. cit., pág. 584. Cita realizada por López Martínez en "los deberes de información tributaria"

equilibrio entre los intereses que se encuentran en juego, en donde la Constitución ha de establecer garantías para asegurar el respeto de los derechos de los particulares.

Con respecto al estudio de los límites a los deberes de información, lo haremos en primer término sobre la base de los derechos constitucionales que en un momento dado se pueden ver afectados con el requerimiento de información tributaria; por otra parte tomaremos en cuenta, que para la obtención de información tributaria ha de hacerse a través de un procedimiento, con lo cual, se han de respetar los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento jurídico interno, esto es, los límites que se desprenden de la normativa tributaria y demás normativa aplicable en la gestión de los tributos.

Hemos de señalar en consecuencia que, la "trascendencia tributaria" se constituye en un límite más del deber de información que ha de llevarse a cabo frente a la Administración Tributaria, dado que la norma jurídico tributaria señala que los datos, informes o antecedentes han de tener dicha cualidad para que sean tomados en cuenta.

El Código Tributario respecto del destino y carácter de la información tributaria menciona:

Art. 99.- Carácter de la información tributaria.- Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, **serán utilizadas para los fines propios de la Administración Tributaria.**

La Administración Tributaria, deberá difundir anualmente los nombres de los sujetos pasivos y los valores que hayan pagado o no por sus obligaciones tributarias."

Por su parte, López Martínez,⁶² lleva a cabo una clasificación donde toma en consideración en primer lugar, las disposiciones normativas tanto de rango constitucional como legal que dan lugar al nacimiento de los límites a los deberes de información y, en segundo lugar, toma en consideración la naturaleza sustantiva o material y adjetiva o procedimental de donde emana cada uno de los límites, con lo cual tenemos:

⁶² López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág.126-127.

1. Tomando en consideración el contenido normativo de la Constitución, existen unos límites a los deberes de información derivados de los derechos constitucionales protegidos, dentro de los cuales tenemos a los límites que proceden,

- a) Del derecho a la inviolabilidad del domicilio;
- b) Del secreto profesional;
- c) Del derecho al honor o a la intimidad;
- d) Del límite al uso de las tecnologías de la información y,
- e) De los límites derivados del principio de legalidad como garantía de los deberes de información tributaria.

2. Considerando ahora, los límites que se encuentran en el contenido normativo pero de rango legal tenemos:

- a) El secreto del protocolo notarial;
- b) El secreto de las diligencias sumariales;
- c) El secreto profesional y d) El secreto estadístico.

3. Tenemos ahora los límites objetivos al deber de información, relativos a los datos sobre los que recae el deber, tomando en consideración lo que se pueda entender como "trascendencia tributaria" de la información.

4. Límites a los deberes de información desde el punto de vista procedimental, que vienen a estar constituidos por los requisitos que se exija para formular los correspondientes requerimientos.

5. Finalmente tenemos aquellos límites que derivan de los principios generales del derecho, tomando en consideración lo referente al principio de proporcionalidad y la subsidiariedad.

2. LÍMITES DERIVADOS DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE ORDEN CONSTITUCIONAL

Como ya se ha indicado, la Constitución reconoce una serie de derechos y garantías al ciudadano que le permiten su convivencia en sociedad; el respeto que tanto los poderes públicos como las demás personas deben tener a esa esfera de derechos particulares de cada uno, garantiza la armonía y la paz social. Estos derechos constitucionales se nos presentan como auténticos límites que se imponen frente a los demás e indican hasta dónde se puede llegar, para no invadir la esfera de derechos que corresponde a cada sujeto.

En consecuencia, en la presente investigación partiremos del análisis de estos derechos constitucionales, para ver cómo influyen en el campo del derecho tributario, en todo lo relacionado con los límites a los deberes de información tributaria en general y sobre terceras personas.

Ahora bien, se ha de afirmar que la Constitución reconoce derechos a los ciudadanos, pero estos derechos en alguna oportunidad pueden entrar en colisión con otros derechos igualmente reconocidos por la misma Constitución, cuestión que se resuelve según cada caso en particular, cediendo el uno frente al otro.

Por otra parte, hay que señalar que existen derechos que en un momento dado se encuentran enfrentados entre sí, ya que, si todos los ciudadanos tienen el deber de información tributaria por una parte, por otra, este deber puede coludir con el derecho a la intimidad que les protege, que impide que se inmiscuyan en el ámbito de este derecho, tanto a los particulares como los órganos del poder público, con lo cual, consecuentemente se ha de matizar los derechos constitucionales que tiene la Administración con los que igualmente reconoce la Constitución a los ciudadanos, ya que debe haber coexistencia, de modo que unos no anulen a los otros.

El presente análisis a requerido que nos remitamos a la revisión de la amplia jurisprudencia y sentencias con las que cuenta el ordenamiento jurídico Español, que en virtud de su gran desarrollo y amplio crecimiento son de indispensable referencia para el presente trabajo:

2.1. EL DERECHO A LA INTIMIDAD

El diccionario de la Real Academia Española, señala que intimidad viene a ser la "la zona espiritual íntima y reservada de una persona o de un grupo, especialmente de una familia". En consecuencia, podemos decir que el derecho a la intimidad sería la protección que se le debe dar al ciudadano de que esa esfera privada de su personalidad no sea abordada por terceros, incluyendo dentro de los mismos a los organismos públicos.

El derecho a la intimidad se constituye como un derecho que es inherente a los derechos de la personalidad del individuo. Dicha intimidad, necesaria para la convivencia en sociedad, se configura en el respeto por parte de los demás individuos de esa esfera privada del hombre. Estos derechos reconocidos a la persona le otorgan la legitimidad para demandar la protección de ese ámbito privado que permite su desarrollo, "de forma que su fundamento legitimador será la dignidad humana, como expresión del valor básico de los derechos humanos"⁶³.

El derecho a la intimidad ha adquirido jerarquía constitucional, sus planteamientos han salido de la esfera individual para ser analizados con carácter colectivo y social, como bien lo señala Pérez Luño, cuando dice que "...las cuestiones sobre las que gravita la disciplina jurídica de la intimidad han perdido su exclusivo carácter individual y privado, para asumir progresivamente una significación pública y colectiva. El problema del suministro de datos personales a la administración es evidente que atañe a los individuos pero también a toda la sociedad, e incluso puede afirmarse que atañe a los individuos en cuanto pertenecen a un determinado grupo social", por tanto a la hora de analizar el derecho a la intimidad hay que tomar en consideración ese carácter social⁶⁴.

⁶³ López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág.128; por su parte considera Pérez Luño, A. E.: que "El honor, la intimidad y la propia imagen han sido considerados por la teoría jurídica tradicional como manifestaciones de los derechos de la personalidad, y en el sistema actual de los derechos fundamentales como expresiones del valor de la dignidad humana", continua diciendo que "La dignidad humana supone el valor básico (Grundwert) fundamentador de los derechos humanos que tiende a explicitar y satisfacer las necesidades de las personas en la esfera moral. De ahí que represente el principio legitimador de los denominados "derechos de la personalidad", en Derechos humanos. Estado de derecho y Constitución, ob. cit., pág. 318-319.

⁶⁴ Pérez Luño, A. E.: señala igualmente" que en nuestra época resulta insuficiente concebir la intimidad como un derecho garantista (status negativo) de defensa frente a cualquier invasión indebida de la esfera privada, sin contemplarla, al propio tiempo como un derecho activo de control (status positivo) sobre el flujo de informaciones que afectan a cada sujeto", en Derechos humanos. Estado de derecho y

La Constitución Política de la República del Ecuador en su artículo 23 numeral 8 consagra el derecho a la intimidad, cuando señala que se garantizara "el derecho a la honra, a la buena reputación y a la intimidad personal y familiar...".

La Constitución acoge la noción de la intimidad en un sentido extenso, lo cual redundará en su propio beneficio ya que frente a interpretaciones restrictivas, cabe la posibilidad de encuadrar dentro del concepto de la intimidad, situaciones que en el momento de la redacción de la norma constitucional no se precavieron y que puedan atentar contra este derecho.

Del precepto constitucional se deduce, de un lado, que el derecho a la intimidad garantiza al individuo un poder jurídico sobre la información relativa a su persona o a su familia, pudiendo imponer a terceros, sean éstos simples particulares o poderes públicos, su voluntad de no dar a conocer dicha información o prohibiendo su difusión no consentida. De otro lado, el derecho a la intimidad impone a los poderes públicos la obligación de adoptar cuantas medidas fuesen necesarias para hacer efectivo aquel poder de disposición y preservar de potenciales agresiones a ese ámbito reservado de la vida personal y familiar, no accesibles a los demás.

Pagès, partiendo de Barquero Estevan, sostiene que "...no se puede entender violado el secreto fiscal ni la intimidad personal "por el hecho que determinados sujetos privados, en el ejercicio de actividades de colaboración en la gestión tributaria, tengan acceso a datos de naturaleza tributaria, en la medida en que el uso de dichos datos por estos sujetos se limite al que exigen aquellas actividades de colaboración"⁶⁵.

Como advierte López Martínez, "la plasmación que sobre las distintas facetas de este derecho, se realizan en los distintos párrafos del artículo 18 C.E., se deduce que podemos hablar de distintos ámbitos del derecho genérico a la intimidad, que van, desde la protección a la esfera más íntima de la persona"⁶⁶, con lo cual, podemos decir que dicha

Constitución, ob. cit., pág. 324 y 330. Cita realizada por López Martínez en "los deberes de información tributaria".

⁶⁵ Pagès i Galtés, J.: "El recaudador privado en el ámbito de las haciendas locales", en Revista Tributos Locales, núm. 9, julio 2001, pág. 110. Cita realizada por Juan López Martínez en "los deberes de información tributaria"

⁶⁶ López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 131.

protección puede ir desde el reconocimiento absoluto de aspectos estrictamente personales y en los cuales no cabe ninguna injerencia de terceros, hasta el reconocimiento de ciertos secretos de la persona pero que sin embargo no tienen ese carácter absoluto, pudiendo la Administración en la medida que lo requiera, tener la posibilidad de poder escudriñar en los mismos ya que el ordenamiento no lo protege en su totalidad. Para Peláez Marqués, resulta extralimitado ampararse en el derecho fundamental a la intimidad con el fin de protegerse de intromisiones legítimas aún cuando "...en el concepto 'intimidad' palpita una idea de exclusión a la comunicación total de la publicidad, del conocimiento o intervención de los demás, sin embargo, entendemos que cuando una esfera de la personalidad de un individuo tiene presencia tangible en el mundo exterior a él, aunque no sea en público, ya no podemos hablar de su 'intimidad' sino, si acaso, de su vida privada"⁶⁷.

El derecho a la intimidad puede ser entendido desde un punto de vista amplio y desde un punto de vista restringido:

- a) Intimidad en sentido estricto y/o restringido. Vendría a ser aquella intimidad que estaría conformado por los aspectos personalísimos del individuo que deben mantenerse inmunes a toda injerencia exterior;
- b) Intimidad en sentido amplio. Es aquella esfera de la vida privada que comprende facetas que van más allá de esos aspectos personalísimos del individuo pero que en un momento dado pueden ser investigados por la autoridad competente.

Este derecho a la intimidad garantizado por la Constitución viene a ser un límite, una garantía de que se respete por parte de los particulares y de los órganos del Poder público esa esfera personal y familiar que debe estar fuera del alcance de los demás, que permiten el desarrollo de las personas y su familia.

La idea originaria del derecho a la intimidad es el respeto a la vida privada que forma parte de las libertades tradicionales, aunque este reconocimiento sea muy reciente en los textos constitucionales. Por su parte, Cabra de Luna indica que "tanto se ha complejizado la

⁶⁷ Peláez Marqués, M.: "Secreto bancario y tributario en España", en III Coloquio Internacional de Derecho Tributario, Sao Paulo-Brasil, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 244. Cita realizada por Juan López Martínez en "los deberes de información tributaria"

sociedad, tanto se han desarrollado las nuevas tecnologías, los medios de comunicación y, por ende, tanto ha crecido la capacidad de "intervención real y efectiva del Estado y del Poder" que ha habido que redefinir el concepto de intimidad; se ha pasado del...(mi hogar es mi castillo) a tenerse que concretar si determinado tratamiento de la información, almacenamientos de datos o actividad de registro puede llegar a constituir una vulneración del derecho a la intimidad"⁶⁸.

Autores como Sánchez Serrano, refiriéndose a los deberes de información frente al derecho a la intimidad nos indica que "...este límite del debido respeto al honor o a la intimidad personal y familiar no tiene carácter absoluto frente a las potestades de la Administración Tributaria en materia de establecimiento o exigencia del cumplimiento de deberes de información"⁶⁹.

Para López Martínez, la intimidad económica formaría parte de esa noción extensa de intimidad, en tal sentido "se adopta, por tanto, un concepto amplio de intimidad, comprensivo de la llamada intimidad económica,...tiene sus límites frente a la Hacienda pública, lo que no significa desde nuestra óptica que para ésta, el ámbito de la intimidad quede reducido a aquellos datos privativos no patrimoniales"⁷⁰.

Podemos concluir siguiendo a Alonso González, señalando que "El derecho a la intimidad se erige, hoy en día, en uno de los límites de mayor peso para detener las pesquisas informativas de la Administración Tributaria aunque no es el único. Determinados derechos individuales (el derecho al honor, el propio derecho a la intimidad) y algunos deberes de los ciudadanos (el deber de secreto que recae sobre diversos profesionales y funcionarios), aunque se encuentren subordinados a las previsiones legales que se efectúen para dotar a la Administración de los instrumentos precisos para la lucha contra el fraude

⁶⁸ Cabra de Luna, J. M.: "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria" en Revista Impuestos I, Edilex, Madrid, 1885, pág. 967. Por su parte Pérez Luño considera que la intimidad ha asumido un papel ambivalente "de un lado, ha sido esgrimida con intención conservadora, para no proporcionar a los poderes públicos informaciones personales y económicos con el propósito de eludir la presión fiscal; de otro, se ha utilizado desde posiciones progresistas para reaccionar contra la acumulación de datos destinados al control de comportamientos ideológicos con fines discriminatorios" en "la protección de la intimidad frente a la informática en la Constitución Española de 1978", Revista E.P., C.E.C., Madrid, 1979, citado por Cabra de Luna, "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras ...", ob. cit. Pág. 968.

⁶⁹ Sánchez Serrano, L.: Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II-A, dirigido por Narciso Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1985, pág. 202.

⁷⁰ López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 135.

fiscal, poseen, no obstante, entidad suficiente para , dentro de ciertos límites (no hay derechos absolutos) y con ciertas condiciones (las establecidas legalmente), actuar como límites a la potestad de información tributaria"⁷¹.

Llegado a este punto, hay que señalar si las personas jurídicas tienen o no derecho a la intimidad en los mismos términos reconocidos para las personas físicas, es así que haremos referencia a cierta jurisprudencia muy citada dentro del ordenamiento jurídico Español, el mismo que ha tratado con más frecuencia este tema.

El Tribunal Constitucional Español en Auto 257/1985 de 17 de abril (Aranzadi, R.T.C.1985\257 Auto), afirma que "...el derecho a la intimidad que reconoce el art. 18.1 CE, por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie puede inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las sociedades mercantiles, puedan ser titulares del mismo, ya que la reserva acerca de las actividades de estas entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada".

Este criterio ha sido mantenido con posterioridad con carácter más restrictivo. En este sentido, la Audiencia Nacional en su Sentencia⁷² de 15 de noviembre de 1990, Fundamento Jurídico 13º, considera que una persona jurídica "...como tal no puede alegar intimidad alguna frente a la Administración Tributaria: su intimidad son sólo sus libros y sus cuentas, que han de estar siempre a disposición de la Inspección".

Del Auto del Tribunal Constitucional Español, así como de la Sentencia de la Audiencia Nacional Española antes citadas se puede deducir que las personas jurídicas no son titulares del derecho a la intimidad, no obstante se les ha de reconocer como se indica en las mismas, cierta "...reserva acerca de las actividades de estas entidades...", las cuales quedarán, en su caso, protegidas por la correspondiente regulación legal, esto es, en los términos que señale la ley, las que no sólo se desprendan de los datos contenidos en libros,

⁷¹ Meilán Gil, J. L.: "El deber de información...", ob. cit., pág. 240. Cita realizada por López Martínez en "los deberes de información tributaria"

⁷² Revista Tribuna Fiscal, núm. 5, 1991, pág. 24 y ss.

cuentas y demás documentos que deban estar a disposición de la Inspección Tributaria, sino que también abarca a aquellas que carecen de reflejo documental.

2.2. INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO

A) SUJETOS Y OBJETO

El Fundamento Jurídico de la inviolabilidad del domicilio lo encontramos en la Constitución Política de la Republica del Ecuador, cuando en su artículo 23 numeral 12 nos señala que se garantizara "La inviolabilidad del domicilio. Nadie podrá ingresar a el ni realizar inspecciones o registros sin la autorización de la persona que lo habita o sin orden judicial, en los casos y forma que establece la ley".

Como inherente a los derechos de la personalidad del individuo encontramos lo relacionado con el derecho a la inviolabilidad del domicilio, la cual es necesaria para la convivencia en sociedad, y el respeto por parte de los demás individuos de la esfera privada del hombre. En consecuencia, estos derechos reconocidos a la persona, le otorgan la legitimidad para demandar la protección de ese ámbito privado que permite su desarrollo.

Hemos de señalar que la inviolabilidad del domicilio no sólo es aplicable a las personas físicas, sino que también es aplicable a las personas jurídicas. En tal sentido, el Tribunal Constitucional Español en la Sentencia T.C. 137/1985, considera en su Fundamento Jurídico 3º que "...nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas...este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas, y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas...", continua diciendo más adelante que "...la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezca o sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo".

Hablar de inviolabilidad de domicilio de las personas jurídicas, implica señalar qué se entiende por tal domicilio. Al respecto, nos indica Aguirreazkuenaga que viene a ser "todos aquellos locales que no estuvieran 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"⁷³.

B) AUTORIZACIÓN JUDICIAL Y CONSENTIMIENTO DEL INTERESADO

El artículo 206 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, dentro del título VI de la determinación tributaria por la administración señala que:

“Art. 206.- Inspección contable.- Previa disposición firmada por el respectivo Director Regional o Provincial, los auditores tributarios del Servicio de Rentas Internas podrán efectuar la inspección de los registros contables y sus respectivos soportes y archivos, **en el domicilio fiscal del propio sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información**. Una vez que se hayan revisado y analizado la información y los documentos pertinentes, se sentará razón de la culminación de dicha inspección y de los documentos que han sido revisados y que serán rubricados por auditor tributario, en un acta que suscrita tanto por el auditor tributario como por el sujeto pasivo. Un ejemplar de la cual se entregará a aquel.”

Como podemos apreciar que la norma reglamentaria mencionada es muy amplia al momento de otorgarle la autorización al auditor tributario para que recabe información del domicilio fiscal del sujeto pasivo o del lugar donde mantenga tal información, a tal punto que parece ignorar lo establecido en el artículo 23 numeral 12, norma que debe ser observada antes de que cualquier ente público pretenda recabar información en el domicilio fiscal o particular del administrado.

En consecuencia, la Inspección para poder entrar a los domicilios comerciales o fiscales, debe contar con el consentimiento del dueño o morador, y con la autorización de la

⁷³ 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.

autoridad competente de Administración Tributaria, así como del respectivo mandamiento judicial para el caso del domicilio particular.

Como hemos señalado se entiende que tanto las personas físicas como jurídicas tienen derecho a la inviolabilidad del domicilio, el cual ha de ser respetado por todos; por tanto, frente al rechazo del dueño o morador de no permitir la entrada a los Inspectores, se tendría que solicitar la resolución judicial, tal como lo señala el artículo 23 de la Constitución, que le es aplicable a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, y que se refiere la Sentencia antes identificada.

Con lo cual, si la Inspección cuenta con la autorización del interesado para entrar en su domicilio, no incurre bajo ninguna circunstancia en la vulneración de la inviolabilidad del domicilio que consagra el artículo 23 de la Constitución.

Se ha de hacer notar que la autorización judicial para ingresar en el domicilio de las personas físicas o jurídicas, no está supeditada al previo requerimiento del consentimiento y la subsiguiente negativa de estos. Que resulte así en la mayoría de los casos, no significa que, atendiendo a las circunstancias de cada caso, que el Juez deba ponderar, pueda autorizar la entrada en el domicilio sin previo aviso de su titular.

El Tribunal Constitucional Español en Auto 129/1990, de 26 de marzo (Aranzadi, R.T.C. 1990\129 Auto), Fundamento Jurídico 6º, considera en tal sentido que la legalidad tributaria contenida en los artículos 141.2 de la L.G.T. y el artículo 39.3 y 4 del R.G.I.T. no imponen "...una suerte de trámite de audiencia y contradicción, de modo que, necesariamente y en todo caso, el órgano jurisdiccional conceda o deniegue su autorización no sólo a la vista de lo solicitado por al Administración, sino también después de conocer los motivos de oposición del interesado, como si se tratase de un proceso en el que Administración y titular domiciliario contendiesen para decantar a su favor la convicción y la resolución judicial, cuando es lo cierto de que lo único de que se trata es de apoderar a la Administración para realizar una determinada actuación".

Con lo cual cabe concluir que la autorización judicial para penetrar en el domicilio, trátase de una persona física o jurídica, se puede solicitar como una medida de carácter cautelar, en donde la Administración ha de actuar con rapidez para evitar la sustracción de bienes y

demás información que resulten de importancia para la aplicación de los tributos, de otra forma tal como actualmente esta redactada nuestra legislación para efectos de realizar una actuación directa de información en el domicilio particular o fiscal del sujeto pasivo, sea persona natural o jurídica, solo podrá ser efectuada cuando medie consentimiento expreso del dueño o morador.

2.3. EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SI MISMO

Es de reconocimiento mundial en la gran mayoría de los textos jurídicos fundamentales tal como la Quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos y el art. 6 de la Convención Europea de los Derechos Humanos, el principio de que nadie esta obligado a declarar contra si mismo, principio de general aceptación en el constitucionalismo moderno y contemplado en el artículo 24 numeral 9 de nuestra Carta Magna, el mismo que textualmente establece lo siguiente:

“...9. Nadie podrá ser obligado a declarar en juicio penal contra su cónyuge o parientes hasta dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, ni compelido a declarar en contra de si mismo en asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal.”

Eusebio González en su conferencia de la Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario dice: “De análogo grado de generalidad y aceptación goza el principio de colaboración personal con las autoridades administrativas de cada país, en orden de cobranza de los tributos... Y ambos principios que responden a tradiciones y necesidades muy diferentes (tutela judicial efectiva, en un caso, solidaridad social en otro) convergen y se entrecruzan en aquellos ordenamientos donde las sanciones, también de modo incomprensible forman parte de la deuda tributaria. Porque, obsérvese bien el problema no esta en negar o entorpecer la potestad administrativa del Estado dirigida al cobro de los tributos ni, por tanto, en poner en duda el deber ciudadano de colaborar con la Administración Tributaria en las tareas encaminadas a ese propósito, el problema reside en la posibilidad de utilizar los datos así obtenidos para imponer sanciones a quien cumple

con su deber de colaboración. Problema que naturalmente no existe si tal posibilidad de colaboración no llega a producirse.⁷⁴

Es sumamente complejo poder determinar lo que debe hacerse en el caso de un muy posible enfrentamiento entre los dos principios citados. Circunstancia muy común producto de que un funcionario de la Administración Tributaria pretenda recabar información adicional de la actividad económica de un contribuyente y este considere que la información facilitada se puede tornar en su contra en un proceso penal, con el inminente quebranto de sus garantías constitucionales.

Tomando como referente un pronunciamiento del Tribunal Constitucional Español podemos apreciar la contundencia con que este soluciona dicho conflicto:

Sentencia del 26 de abril de 1990 el citado Tribunal estableció que: “10. El ultimo de los motivos de inconstitucionalidad consiste en la presunta vulneración del artículo 24.2 de la Constitución por el art.83.3, f) de la LGT, según la redacción dada al mismo por el art. 4 de la ley 10/1985. Conforme este artículo se prevé una sanción de multa por -la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición-. La Sala Tercera del Tribunal Supremo considera que no es posible traer a colación en este caso el deber de colaboración de los contribuyentes con la Administración; por que, si bien ha de admitirse la amplitud de dicho deber respecto de la conducta de terceros no contribuyentes y – a excepción de cuando venga cubierto por el secreto profesional- , para la Sala es indudable que, en el caso de los propios contribuyentes, aquel deber – no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia. Por consiguiente, la Sala no discute la presencia de un genérico deber de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria, pero encuentra un limite de ese deber en el derecho del contribuyente a no – autoinculparse-”.⁷⁵

⁷⁴ Vid. Eusebio González “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria” XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito 2004, vol II, pag 694.

⁷⁵ Vid. Eusebio González “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria” XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito 2004, vol II, pag 694.

La mencionada sentencia afecta dos e íntimamente unidos derechos fundamentales en esta cuestión: el derecho a no confesarse culpable y el derecho a la presunción de inocencia contemplados en la Constitución en el artículo 24 numerales 7 y 9.

Para demostrar lo conflictivo que puede ser el tratamiento de este tema es justo citar una óptica distinta a la anteriormente citada que podría ser alegada por la Administración Tributaria:

Sentencia del Tribunal Constitucional Español 110/1984

“Pero esta construcción argumental no puede ser acogida, y así lo ha señalado este Tribunal en diversos pronunciamientos. En la sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la inspección de los tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda pública, esta facultad investigadora puede conducir en efecto a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquel la difícil prueba de su inocencia ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. Se comprende con lo demás que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. Todavía con mayor rotundidad en el ATC 642/1986 se afirmó de que no puede haber duda de que la administración está habilitada también desde un plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente... En efecto no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia dejaría desprovisto de toda garantía el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido”

Como se puede apreciar de lo señalado hasta el momento, existe una evidente contradicción de criterios en los Tribunales Españoles, producto de lo complejo que resulta en un momento determinado establecer el predominio entre dos principios de carácter

constitucional, sin embargo en mi humilde criterio sobre el tema y sin desmerecer o restarle importancia a la facultad de la Administración para recabar información como el deber del contribuyente de proporcionarla, es evidente que en ambos casos el límite se evidencia ante la reserva de no autoinculpación para evitar la inminencia de una sanción administrativa o penal.

Para finalizar con gran acierto y en la misma línea Oswaldo H Soler menciona: “ la inspección tributaria, como procedimiento administrativo, debe llevarse a cabo dentro del marco garantizador de los derechos individuales establecidos por las normas de procedimiento que reglamentan la actuación del organismo fiscal, gobernadas por los principios superiores de rango constitucional. El fin del procedimiento administrativo, no es sólo garantizar la satisfacción del interés general sino, además, servir de garantía de los derechos de los particulares. Bajo tal óptica, el procedimiento de inspección tributaria debe adecuarse al fin para el cual se implementa, no pudiendo convalidarse que bajo el ropaje de una investigación tributaria de rito se soslaye su connotación penal, cuando existiere, lo que ocurriría si se pretendiese utilizar con posterioridad en el proceso sancionador los datos obtenidos bajo la coerción del deber de declarar.”⁷⁶

3. LÍMITES OBJETIVOS A LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La información tributaria se encuentra sometida a ciertos límites objetivos, los cuales vendrían a ser los siguientes:

- a) Aquel límite que viene dado en razón de que los datos, informes o antecedentes que se han de comunicar a la Administración Tributaria deben contar con el requisito de tener trascendencia tributaria, que los mismos tengan un significado importante desde el punto de vista fiscal.
- b) La información aportada por los sujetos llamados a cumplir el deber de información tributaria se ha de derivar de las relaciones económicas, profesionales o financieras que tengan con otras personas.

⁷⁶ Oswaldo H Soler, “Abuso del estado en el ejercicio de la potestad tributaria”. Pág. 145

4. TRATAMIENTO Y USO POSTERIOR DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA

4.1. INTRODUCCIÓN

Lo tratado con anterioridad hasta ahora viene a constituir límites previos a la obtención de información tributaria, no obstante, como dice Sainz Moreno, "...es absolutamente imprescindible garantizar qué va a ocurrir después de la inspección fiscal"⁷⁷ en relación con los datos obtenidos, los cuales están llamados sólo a cumplir fines exclusivamente tributarios.

La gran cantidad de información que la Administración Tributaria obtiene de los administrados plantea un problema en cuanto al tratamiento y explotación de la misma, del buen uso que de ella se haga con posterioridad a su obtención.

La Administración Tributaria está llamada a hacer un uso racional de la información de que dispone, ya que, uno de los problemas a resolver viene a estar conformado por la utilización de ese volumen extraordinario de información acumulada en manos de la Administración, y no tanto por las formas de obtención de esa misma información tributaria.

La utilización de manera racional de la información disponible por parte de los órganos de la Administración Tributaria, afirma López Martínez, "...no significa una limitación de las garantías de los administrados sino que, antes al contrario, la correcta utilización de la misma, puede significar una simplificación y disminución de los propios deberes de la información tributaria"⁷⁸.

Por tanto al lado del desarrollo de un conjunto estructurado de límites al establecimiento de los deberes de información tributaria, se ha de desarrollar una regulación de control del manejo de la propia información obtenida.

⁷⁷ Sainz Moreno, J.: Teoría del procedimiento fiscal, ob. cit., pág. 95.

⁷⁸ López Martínez, J.: Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 189. En este sentido, Giménez-Reyna Rodríguez, E., afirma que "...la normalización, mecanización y automatismo de nuestra burocracia estaba previsto en nuestra Ley de Procedimiento Administrativo (arts.30, 31, 38...), y hoy resulta ineludible acudir a procedimientos de producción masiva de actuaciones administrativas, pero ello no deber ser motivo para menoscabar las garantías jurídicas de los administrados", en "Las liquidaciones paralelas", Revista Impuestos, nº 2, 1985, pág. 294 y ss.

La seguridad jurídica a que aspira todo ciudadano en general y el contribuyente en particular, demanda que en el uso posterior de la información por parte de la Administración Tributaria se imponga el respeto de una serie de garantías reconocidas a los contribuyentes, tales garantías se han de proyectar sobre la información obtenida, para fortalecer la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Siguiendo a Sainz Moreno podemos decir que estas garantías posteriores a la fiscalización pueden ser:

- a) De carácter directo, dentro de las cuales tenemos el deber de secreto y sigilo, custodia de la información, incomunicabilidad entre la Hacienda pública y la Administración pública. Que se llevarán a cabo mediante el análisis del deber que tiene el personal al servicio de la Administración Tributaria, ya que los mismos tienen acceso a la información sobre los distintos sujetos interesados.
- b) De carácter indirecto, esto es, imposibilidad de que los datos produzcan efectos extratributarios⁷⁹. La utilización que de esa información se haga, la cual debe ir destinada a servir a los fines tributarios para la cual se solicitó, teniendo en cuenta el alcance de la misma, así como sus excepciones.
- c) Por último tenemos, el ejercicio por parte de los propios sujetos interesados de la posibilidad de control de los datos que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.

Estas garantías se han de convertir en un medio de defensa de los derechos de los contribuyentes. Por tanto, la información facilitada por los sujetos ha de contar con la garantía del respectivo secreto y sigilo que han de tener los funcionarios que conozcan de la misma, que dicha información sólo ha de tener como destino la utilización con fines tributarios y la posibilidad de control por parte del propio sujeto sobre el tratamiento de la información para evitar que ocurran violaciones a dichas garantías.

⁷⁹ Sainz Moreno, J.: Teoría del procedimiento fiscal, ob. cit., pág. 95 y ss. Cita realizada por López Martínez en "los deberes de información tributaria de terceros"

4.2. EL SIGILO Y SECRETO DE LA INFORMACIÓN

La Administración Tributaria ha de procurar mantener sigilo y secreto en el manejo de la información obtenida, dado que la acumulación excesiva de datos sobre los particulares puede constituir un serio problema en la seguridad de los mismos.

La seguridad sobre el manejo de la información obtenida por la Administración Tributaria, conlleva a que se garantice de manera eficiente a los ciudadanos la reserva adecuada sobre datos importantes de sus vidas privadas que afectan a sus intereses económicos. Esto es una manera de erradicar ese temor que se tiene y que abarca el manejo incorrecto por parte de los funcionarios de tales informaciones, ya que las mismas constituyen una concentración de poder en manos de la Administración, como consecuencia de los datos que poseen sobre los particulares.

Como dice Pont i Clemente, "La acumulación masiva de datos en el Ministerio de Hacienda entraña en efecto, un peligro no sólo para la intimidad de los ciudadanos, sino para el propio régimen de libertades. Le concede al Estado un nivel de información privilegiado que, aunque destinado exclusivamente a fines fiscales, no puede excluirse que pueda ser mal utilizado. La concentración de información, además, incrementa el riesgo de "hurto" de datos por terceros mediante procedimientos informáticos, lo cual puede poner en peligro no sólo la intimidad, sino también la seguridad de las personas"⁸⁰.

Para López Martínez,⁸¹ "el secreto fiscal se extenderá a todas las circunstancias del obligado tributario, y no sólo por aquellos datos que son conocidos por el personal al servicio de la Administración Tributaria y que tienen relevancia y trascendencia tributaria".

La armonía que ha de existir en las relaciones entre la Administración Tributaria y el obligado, llámese sujeto pasivo o tercero, impone el respeto entre otras cosas, al llamado sigilo y secreto fiscal, que permite la protección de los intereses del sujeto sobre quien se proyecta la relevancia fiscal de los datos e informes aportados, garantizando que los

⁸⁰ Pont i Clemente, J.: El pago fraccionado de los tributos, ob. cit., pág. 93. Cita realizada por López Martínez en "los deberes de información tributaria de terceros"

⁸¹ López Martínez, J.: Considera igualmente que el secreto fiscal ha de abarcar además de los que tengan trascendencia tributaria, a los que la Administración tenga conocimiento como son los datos familiares, personales, ideológicos, de actividad negocial, etc, en Los deberes de información tributaria, ob. cit., pág. 193 y nota 361; ver además en este sentido a Kruse, H. W.: Derecho Tributario (Parte General), ob. cit. pág. 353 y 356.

misimos serán utilizados con exclusividad para los fines solicitados, de forma que sean conocidos únicamente por las personas que lleven a cabo las funciones encomendadas en la gestión de los tributos, lo que redundará en el respeto al ámbito de intimidad, que si bien el mismo ha sido restringido como consecuencia del cumplimiento y respeto de otros derechos e intereses igualmente protegidos, causen la menor molestia posible.

Mediante Ley No. 2004 - 34 de 10 de mayo del año 2004, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 337 de 18 mayo del mismo año, se expidió la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública, la misma que establece el acceso de las personas a la información conforme a las garantías consagradas en la Constitución Política del Estado y en pactos y convenios internacionales, vigentes.

El Art. 10 del reglamento general a la mencionada ley, expedido mediante Decreto Ejecutivo No. 2471 de 12 de enero del año 2005, publicado en el Registro Oficial No. 507 de 29 de enero del mismo año, dispone que las instituciones del sector público y privado que tengan participación del Estado, llevarán un listado ordenado de todos los archivos e información considerada reservada que incluya la fecha de resolución, período y motivos que fundamenten la clasificación de la misma.

La resolución No. NAC-DGER2005-0168 del 30 de marzo de 2005, emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, clasifica la documentación que deberá ser considerada como confidencial y reservada, protegiendo de esta forma la documentación o información de los contribuyentes, responsables y terceros.

La garantía de que los datos e informes serán utilizados para los fines que fueron solicitados, redundará en beneficio no sólo del sujeto sobre el que se facilita información, sino que también es la colectividad en general la que obtiene beneficios del cumplimiento de tales garantías, ya que si éstas se respetan, el sujeto interesado proporcionará con más facilidad la información que necesita obtener la Administración Tributaria, lo que de otro modo le resultará mucho más difícil llegar a tener acceso a la misma por sus propios medios.

Es en el respeto al secreto profesional del personal al servicio de la Administración Tributaria, así como en la protección del interés público en el correcto funcionamiento del

Estado, donde se ha de buscar también la formulación del deber de sigilo, ya que no todos los datos, informes o antecedentes proporcionados en cumplimiento de los deberes de información tributaria, se encuentran dentro del ámbito material del derecho a la intimidad protegido de forma constitucional.

4.3. CUSTODIA DE LA INFORMACIÓN

Al lado del deber de sigilo que han de tener los funcionarios, es necesario el establecimiento de ciertas previsiones con el fin de evitar la sustracción de manera ilegal de información y documentos contentivos de datos que se encuentren en las dependencias públicas.

Es así que todos los funcionarios al servicio de la Administración Tributaria en general, están llamados a tomar las previsiones necesarias con el fin de evitar la sustracción de manera ilegal de la información y documentos contentivos de datos que se encuentren en sus dependencias. En tal sentido, adoptarán las medidas de índole técnica y organizativa que garanticen la seguridad de los datos, informes o antecedentes para evitar su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, cualquiera que sea su origen.

4.4. UTILIZACIÓN DE LOS DATOS Y/O INFORMACIÓN OBTENIDA

La utilización de la información tributaria a los fines para la que fue solicitada constituye un punto muy importante en el estudio de las garantías de la información obtenida, la cual redundará en el respeto y defensa de los derechos de los contribuyentes. Por lo tanto, al lado del deber de guardar el correspondiente sigilo y secreto profesional, así como evitar que la información y documentos obtenidos por la Administración pueda ser objeto de sustracción de manera ilegal de las dependencias públicas, se impone el deber de que esta información sea aplicada de manera inequívoca a los solos fines autorizados en el ordenamiento jurídico.

De esta forma el artículo 99 del Código Tributario establece:

“Art. 99.- Carácter de la información tributaria.- Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas para los fines propios de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria, deberá difundir anualmente los nombres de los sujetos pasivos y los valores que hayan pagado o no por sus obligaciones tributarias.”

Con lo cual recoge la mencionada garantía, esto es, que la utilización de los datos, informes o antecedentes se hagan de manera expresa sólo a los fines estrictamente de la aplicación de los tributos o recursos.

Los datos, informes o antecedentes que se encuentren en poder de la Administración Tributaria como consecuencia del cumplimiento de los deberes de información tributaria, requiere que sobre los mismos, el sujeto sobre quien versa dicha información pueda tener acceso y control, como garantía para asegurar sus propios derechos. Esta garantía a posteriori es de suma importancia, dado que en la mayoría de las veces, no se encuentra enterado de que esta reposa en manos de la Administración Tributaria, lo que lleva a que se pueda controlar no sólo la difusión de la misma, sino su correcta utilización en aras de la verdad y exactitud.

El control y acceso a la información que se encuentre en manos de la Administración Tributaria, tiene mucho que ver con la protección misma del derecho a la intimidad personal y familiar del sujeto interesado, ya que esta protección viene dada no sólo por una serie de límites que se erigen frente a la invasión de su ámbito, sino que también juega un papel importante el control sobre los datos que posea la Administración.

El control sobre los datos por parte de los sujetos interesados se ha visto cada vez más urgida, dada la incorporación del tratamiento informático de la información suministrada a la Administración.

Por tanto, estaríamos frente a un derecho ejercido por el interesado, el cual le faculta para acceder y controlar la información, de cómo se ha de conocer los datos referidos a ella, con el propósito de poder modificar la información inexacta, de modo que su uso sea ajustado a Derecho.

5. CONCLUSIONES

1) La necesaria participación de los administrados en la gestión de los tributos mediante el cumplimiento de los deberes de información tributaria, bien con carácter general, bien a

través de requerimientos individualizados, deben de contar como contrapartida, con las correspondientes garantías por parte de la Administración, fijando ciertos límites en su obtención, en respeto de los derechos que corresponden legítimamente a todo sujeto.

2) El respeto a los derechos y garantías de los sujetos pasivos a la hora de solicitarle información por parte de la Administración Tributaria, sólo es viable, si por una parte se establece un conjunto bien definido y estructurado de límites a los deberes de información y, por otra parte, se tenga bien claro la utilización y regulación de la información obtenida. Los funcionarios que tienen acceso a dicha información deben respetar el secreto y mantener el sigilo que de ellos se espera, haciendo uso de la misma sólo para los fines requeridos.

3) El interés particular que tienen los sujetos pasivos a que se les respeten y garanticen sus derechos mediante el establecimiento de límites a los deberes de información y al uso que de la misma se haga, no debe quedar relegado a un segundo plano al contraponerlo frente al interés general que conlleva la imposición tributaria, en el logro de los fines del poder financiero. De modo que hay que buscar un punto de encuentro, sin que resulte uno en detrimento del otro. Ambos intereses han de preservarse, estableciendo por parte del poder financiero una serie de deberes de información para la plena consecución del interés público o general, pero manteniendo un sistema claro y preciso de límites que den garantía y precisión a tal deber.

4) Al lado de los límites necesarios, podemos agregar que el ejercicio de la potestad de información tributaria llevada a cabo por parte de la Administración Tributaria encuentra otro límite. Éste viene dado por el tipo de información que requiere, dado que la misma ha de ser de índole tributaria, con lo cual, quedan fuera todos aquellos datos, informes o antecedentes que tengan que ver con una realidad extraña a la materia tributaria, que no tienen relación con la investigación llevada a cabo por la Inspección en la consecución de la verdad en cuanto al hecho imponible, es decir, que no tenga trascendencia fiscal.

5) El derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, no se circunscribe sólo a las personas físicas, sino que es predicable igualmente de las personas jurídicas.

6) El derecho constitucional a la intimidad se constituye como un derecho que es inherente a los derechos de la personalidad del individuo, el cual se configura en el respeto por parte de los demás individuos de esa esfera privada del hombre que le otorga la legitimidad para demandar la protección de ese ámbito privado. Ciertamente, los datos económicos en relación con una persona puede afectar su derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido, pero tales datos económicos forman parte de la esfera menos protegida de este derecho a la intimidad pudiendo ser investigado por la autoridad competente.

7) El derecho a no declarar contra si mismo, es un derecho plenamente reconocido por nuestra Constitución Política, por lo tanto el mismo debe ser respetado y observado por la Administración Tributaria dentro del ejercicio de su facultad de recabar información. Como hemos visto anteriormente la contraposición del derecho a no declarar contra si mismo y el deber de contribuir con los ingresos públicos ha generado un alto grado de conflictividad en Europa, obteniendo variados criterios jurídicos sobre la supremacía tanto del primero como del segundo. Esta experiencia sin duda alguna debe ser bien analizada en el caso de Ecuador ya que al paso que vamos, con una Administración Tributaria en crecimiento, este tipo de conflictos serán cada día mas frecuentes, por lo tanto es importante que la Administración Tributaria y los sujetos pasivos tengan claros los conceptos que hemos analizado ya que de lo contrario y sin duda alguna el mas perjudicado será el Estado.

8) La información que se solicita sobre terceras personas o del propio sujeto pasivo ha de contar con que la misma tenga relevancia fiscal, esto es, que pueda ser útil para la Administración, en el sentido de que los datos, informes o antecedentes requeridos serán susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa. –cuando la información solicitada se refiera a hechos imponible en la aplicación de los tributos – o, indirecta –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.

9) La Administración Tributaria obtiene de los administrados cada vez una mayor cantidad de información. Este crecimiento plantea la necesidad de que la Administración haga un uso racional de la misma, en la utilización de ese volumen extraordinario de información.

La seguridad jurídica a que aspira todo ciudadano en general y el contribuyente en particular, demanda que en el uso posterior de la información por parte de la Administración Tributaria se imponga el respeto de una serie de garantías reconocidas a los contribuyentes, las que se han de proyectar sobre la información obtenida, como un medio de defensa de los derechos de los contribuyentes, las cuales vendrían a estar constituidas fundamentalmente por:

- a) El secreto y sigilo del personal al servicio de la Administración Tributaria.
- b) Custodia de la información.
- c) La información debe ir destinada a servir a los fines tributarios para la cual se solicitó, teniendo en cuenta el alcance de la misma, así como sus excepciones.
- d) El ejercicio por parte de los propios sujetos interesados de la posibilidad de control de los datos que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.

CONCLUSIONES GENERALES Y RECOMENDACIONES.

El análisis que he realizado sobre los deberes de información tributaria ha sido influenciado por la enorme cantidad de doctrina que sobre esta temática han reproducido un sinnúmero de autores más que nada de origen Español. Y es que nuestra legislación o nuestra realidad en lo que respecta a la normativa tributaria que regula estos deberes no se aleja de la problemática acontecida en un país como España en el que desde hace mucho tiempo atrás se la viene estudiando. En el Ecuador la normativa que regula los deberes de colaboración es muy genérica y otorga a la Administración un campo de acción sin límites, más que los contenidos en nuestra constitución, los cuales hemos analizado oportunamente.

1. De tal forma que estimo razonable proponer que el concepto y límites del deber de facilitar información relevante a efectos tributarios se estructure de modo siguiente:
 - Sentar las formas concretas de realización del principio general de colaboración, mediante la aportación de la información requerida.
 - Establecer los requisitos que han de observarse en el cumplimiento del deber de facilitar datos con relevancia tributaria a la Administración.
 - Regular el ejercicio de dicho deber cuando su cumplimiento entre en colisión con derechos constitucionales tales como el de la intimidad, inviolabilidad del domicilio, derecho a no declarar contra si mismo, secreto bancario, secreto profesional, etc.
2. Las reflexiones realizadas por Mantero en la Asamblea General del C.I.A.T y por Fernández Briones en las XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero, deben ser recogidas por el Servicio de Rentas Internas ya que es importante que se realice una planificación con la finalidad de poder establecer, con la mayor certeza posible qué tipo de información en la aplicación de los diferentes impuestos debería ser facilitada por suministro y no establecer obligaciones de información que no son relevantes para los fines de la Administración Tributaria y que lo único que ocasionan es una

mayor carga administrativa a los contribuyentes que ya bastante tienen con las obligaciones pecuniarias. De esta forma habría una correcta selección de aquella información en que la lógica exigiría que se la deba proporcionar por suministro y evitar así tratarla de obtener con motivo de cada actuación de inspección, desbocando en una infructuosa inversión en medios y en tiempo de resultados.

3. Si bien es cierto la facultad de la Administración Tributaria, de obtener información se encuentra amparada en normas tributarias, que como lo hemos mencionado en innumerables ocasiones gozan de una amplitud excesiva, es necesario que al momento de su obtención a través de los respectivos requerimientos de información los mismos no se limiten a enumerar los preceptos en los que se apoya en el ejercicio de la facultad ejercida. Es primordial señalar con claridad y precisión los hechos y fundamentos que justifican tal requerimiento, a efectos de que la trascendencia tributaria de los datos solicitados no resulte velada u oscurecida.
4. La Administración Tributaria, en lo referente al volumen de la información requerida como a su naturaleza, ha de tener en cuenta el principio de proporcionalidad en su actuación, atendiendo así mismo los criterios de practicabilidad y confidencialidad, que devienen del tráfico mercantil.
5. Es necesario que las Unidades Administrativas que generalmente emiten requerimientos de información singularizados (por captación) los realicen estableciendo previamente algún tipo de informe, plan, estructura de investigación o procedimiento de comprobación que sirvan de soporte formal y material de los mismos.
6. En el presente trabajo hemos resaltado la forma en que en los últimos años la Administración Tributaria ha incrementado de una manera impresionante sus bases de datos producto de aquella información recabada de los propios contribuyentes, como de terceros, otorgándole a la misma un nivel de información privilegiado. Con la promulgación de la Ley Orgánica de

Transparencia y Acceso a la Información Pública, la misma que establece el acceso de las personas a la información conforme a las garantías consagradas en la Constitución Política del Estado y en pactos y convenios internacionales, vigentes, se ha dado un paso importante al darle cierto grado de protección a aquella información que a juicio de cada Institución Pública debe ser catalogada como reservada. De tal forma que la Administración Tributaria ha clasificado información con carácter de reservada, sin embargo, considero que respecto del sigilo que debe existir por parte de los funcionarios en el manejo de dicha información no se dice absolutamente nada. Es necesario establecer normas jurídicas que contemplen sanciones contundentes a aquellos funcionarios que de alguna u otra forma vulneren la confidencialidad de dicha información, de lo contrario, se pondría en riesgo la seguridad de los contribuyentes.

TABLA DE CONTENIDO

Introducción	4
Planteamiento del problema	4
CAPÍTULO I. Colaboración Tributaria. Nociones Generales	1
1. La colaboración Tributaria	2
2. Las obligaciones de colaboración	9
2.1. Introducción	9
2.2. Clases de colaboración	10
A) POR LA OBLIGATORIEDAD	10
B) POR SU ALCANCE	10
C) POR LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN	11
D) POR SU CARÁCTER	12
E) POR SU NACIMIENTO	12
F) POR LA FORMA DE MANIFESTARSE LA COLABORACIÓN	13
2.3. Las obligaciones de colaboración en la Información Tributaria. Ámbito Constitucional.	14
3. Aspecto Objetivo	15
4. Aspecto Subjetivo	17
4.1. Sujeto Activo	17
4.2. Sujeto Pasivo	19
5. Aspecto Causal	19
6. Aspecto Formal	21
7. Conclusiones	23
CAPÍTULO II. El deber de Información Tributaria	26
1. Prestaciones Tributarias correspondientes a la aplicación de los Tributos	27
2. Los deberes de Información Tributaria como deberes de colaboración con la administración	31

3. Delimitación de algunos aspectos relacionados con el deber de Información Tributaria	33
3.1. El vínculo jurídico como generador del deber general de Información Tributaria.	33
3.2. Deslinde entre el acto de cumplimiento y el específico deber de información	34
3.3. El deber general de información, la disposición general que la concreta y la potestad administrativa que lo hace exigible	36
4. Formas de obtención de información.	38
4.1. Deber de información por suministro.	38
4.2. Deber de información por captación.	40
4.3. Obtención directa de información.	42
5. Conclusiones	43
CAPÍTULO III. Limitaciones a los requerimientos de Información Tributaria	45
1. Los límites a los requerimientos de obtención de información:	46
2. Límites derivados de los derechos fundamentales de orden constitucional	51
2.1. El derecho a la intimidad	52
2.2. Inviolabilidad del domicilio	57
A) SUJETOS Y OBJETO	57
B) AUTORIZACIÓN JUDICIAL Y CONSENTIMIENTO DEL INTERESADO	58
2.3. El derecho a no declarar contra si mismo	60
Sentencia del Tribunal Constitucional Español 110/1984	62
3. Límites objetivos a los deberes de información tributaria	63
4. Tratamiento y uso posterior de la información obtenida	64
4.1. Introducción	64
4.2. El sigilo y secreto de la información	66
4.3. Custodia de la información	68
4.4. Utilización de los datos y/o información obtenida	68
5. Conclusiones	69
Conclusiones Generales y Recomendaciones.	73

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alonso González, L. M., Información tributaria.

Alonso González, L. M., La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25 / 1995, 20 de julio, Cedecs, Barcelona, 1995

Alonso González, L. M., R.E.D.F., núm. 68, Civitas, 1990

Berliri, A., Principios de derecho tributario, vol. II

Cabra de Luna, J. M., Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria, Revista Impuestos I, Edilex, Madrid, 1985

Casado Ollero, G., Revista H.P.E., núm. 68, 1981

Código Tributario.- Art. 96

Cortés Domínguez, M., La declaración tributaria, R. D. F. H. P., núm. 53, 1963

Cortés Domínguez, M., Ordenamiento tributario español, I, 4º ed., Civitas, Madrid, 1985

Escribano, F., La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales, Civitas, Madrid, 1988

Eseverri Martínez, E., Estudio de Derecho y Hacienda II, (Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana), M.E.H., Madrid, 1987

Fernández Pavés, M. J., La Gestión Tributaria en la Hacienda Local, colección temas de administración local, núm. 40, Granada, 1990

Ferreiro Lapatza, J.J., Curso de Derecho Financiero español, 20º ed., vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1998

Garrido Falla, F., El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo, R. A.P., núm. 1, 1950

Herrera Molina, P. M., La potestad de información tributaria sobre terceros

Jacobo y Burguillo, J. M., La información tributaria en España, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de publicaciones, Madrid, 1987

Lago Montero, J. M., La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, Marcial Pons, Madrid, 1998

López Martínez, J., Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros, Revista Impuestos, II, 1987

López Martínez, J., Los deberes de información tributaria, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1992

López Martínez, J., Nueva Regulación de la denuncia pública

Luqui, J. C., La obligación tributaria, Depalma, Buenos Aires, 1989

Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M., El Procedimiento en la Inspección tributaria, Editorial de derecho financiero, Madrid, 1990

Mantero Sáenz, A., El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria), Rv. C. T., núm. 53, 1985

Martín Queralt, J., Curso de Derecho Financiero y Tributario

Narciso Amorós Rica, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II-A, Madrid, 1985

Oswaldo H Soler, Abuso del estado en el ejercicio de la potestad tributaria

Palao Taboada, C., La Ordenanza Tributaria Alemana, I.E.F., Madrid, 1980

Palao Taboada, C., La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites, Revista G.F., núm. 45, 1987

Parra de Más, S., Apuntes para un trabajo sobre la colaboración...

Parra de Más, S., XII Semanas de estudios de Derecho financiero, I.E.F., Madrid, 1965

Pérez Luño, A. E., Derechos humanos. Estado de derecho y Constitución

Pérez Royo, F., Derecho Financiero y Tributario, parte general, 6º ed., Civitas, Madrid, 1996

Perezagua Clamagirand, La denuncia pública...

Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Derecho Tributario, EDERSA, Madrid, 1978

Pita Grandal, A. M., Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, R.E.D.F., núm. 54, 1987

Pont i Clemente, J., El pago fraccionado de los tributos, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1993

Revista Impuestos, nº 2, 1985

Revista Tribuna Fiscal, Revista núm. 5, 1991

Rosembuj, La gestión tributaria, Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 1983

Ruiz García, Secreto bancario y Hacienda pública

Sainz de Bujanda, F., Hacienda y Derecho, Vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967

Sainz de Bujanda, F., Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense, Madrid, 1981

Sainz Moreno, Teoría del procedimiento fiscal, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1985

Sánchez Galiana, J. A., Sujetos pasivos y responsables tributarios, I.E.F, Madrid, 1997

Sánchez Serrano, L., Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II-A

Sánchez Serrano, L., La declaración tributaria

Solana Villamor, F., El deber de colaboración en la Ley General Tributaria, Revista C. T., núm. 50

Soler Roch, M. T., Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, R.E.D.F, núm. 25, Civitas, 1980

Soler Roch, M. T., R.E.D.F., núm. 25, Civitas

Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (Aranzadi, R.T.C. 1984\110), en su Fundamento Jurídico

Vid. Eusebio González, "Requerimiento y uso de la información en materia tributaria" XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, vol II, Quito, 2004