

# **EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DE LA COLABORACIÓN CON LA HACIENDA PÚBLICA**

*Aparicio Pérez, A  
Profesor Titular de Derecho Financiero Y Tributario  
Universidad de Oviedo*

## **Resumen**

*La correcta aplicación de los tributos exige una cada vez mayor y más compleja colaboración de los ciudadanos.*

*Pero esta cada vez mayor intensa colaboración no aparece exenta de peligros derivados de la existencia de intereses, en principio diversos; de una parte el interés público a realizar por la Administración y, por otra, el interés de los particulares dirigido éste a proteger prioritariamente sus derechos fundamentales, entre los que cabe destacar al respecto el de su intimidad.*

*Ello exige el más estricto cumplimiento de la ley tanto por la Administración como por los ciudadanos garantizándose en todo momento los derechos y las obligaciones de ambas partes: Administración y ciudadanos.*

*Pues bien, en este trabajo se analiza uno de los aspectos más sensibles de esta relación, cual es el concerniente al deber de información de los ciudadanos en el ámbito de la relación jurídico tributaria, necesario para una más fácil, ágil y justa aplicación de los tributos.*

## **Introducción**

El deber de información se enmarca en el amplio marco de la aplicación de los tributos. Su análisis puede realizarse desde múltiples perspectivas. Así, puede analizarse atendiendo al sujeto obligado y entonces puede hablarse de información relativa a la propia situación tributaria, información sobre terceras personas deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras, con trascendencia tributaria, información sobre terceras personas en la que no se dan las anteriores circunstancias; también según la forma de establecimiento del deber, estos deberes de información pueden nacer directamente de la ley o derivar de un acto administrativo y por su relación con el procedimiento de gestión, cabiendo a este respecto hablar de deberes respecto al procedimiento de gestión y deberes que nacen al margen o con independencia de él.

Pues bien, nosotros vamos a exponer a continuación los rasgos básicos y fundamentales del deber de información desde la perspectiva del sujeto obligado y

ello por dos razones: porque desde esta perspectiva se logra una visión general del deber de información y por necesidad de limitar la extensión de esta exposición.

Lo primero que a nuestro juicio hay que hacer al estudiar el deber de información es buscar el fundamento legal del mismo.

El fundamento de este deber de información lo encontramos en el artículo 32.1 de la Constitución que dice: "Todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio", y en el mismo artículo, número 3 que dice: "solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

De este precepto constitucional se deducen ya dos premisas importantes en el iter del deber de información: primero que este deber lo es en la medida en que sea necesario para la aplicación de un sistema tributario justo y segundo que esas prestaciones personales, entre las que hay que encuadrar el deber de información, han de desarrollarse en el respecto al principio de legalidad.

A este respecto es conveniente citar la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, que dice: "No cabe, en efecto, sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Como antes se vio, esa pretendida igualdad resulta desmentida por el artículo 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias, para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes".<sup>1</sup>

Dejando a parte la polémica que cabe suscitar en torno a si la Administración tributaria y los particulares se encuentran o no en la misma posición, lo que sí es evidente que esta Sentencia reconoce a la Administración un serie de potestades en la medida en que sean necesarias para exigir el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Esto por lo que se refiere al fundamento constitucional; en lo relativo a la legalidad ordinaria el fundamento de este deber de información lo encontramos fundamentalmente en los artículos 35.2, 111,112, y 113 de la Ley General Tributaria, artículos los tres últimos que, obviamente, por regular aspectos tan delicados han sido objeto de varias redacciones; no en vano en dicha regulación confrontan dos intereses: por una parte el interés de la Administración en la más rápida, ágil y segura aplicación de los tributos y por otra, el interés particular dirigido a la protección de su intimidad y salvaguarda de su dignidad.

---

<sup>1</sup> Fundamento Jurídico Noveno

## **Desarrollo**

### ***A) Información relativa a la propia situación tributaria***

#### ***Texto vigente***

El artículo 35.2 de la Ley General Tributaria no ha sufrido cambios desde su redacción originaria y dice así:

1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.
2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca: a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.
3. Las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal".

#### ***Comentarios***

Los comentarios que suscita dicho precepto, en lo que se refiere al tema objeto de análisis los podemos resumir así:

En primer lugar cabe decir que la obligación principal es el pago de la deuda tributaria y que para hacer posible ésta se establecen otra serie de exigencias.

Dentro de esas exigencias se citan en primer lugar el deshacer declaraciones y comunicaciones, entendiéndose por las primeras la referencia a manifestación de decisiones, de resoluciones, de actos, es decir, a declaraciones de voluntad, mientras que como comunicaciones ha de hacerse referencia no a decisiones volitivas, sino a una exposición meramente intelectual, a la manifestación sobre cómo se ve o se entiende o conoce algo.<sup>2</sup>

En segundo lugar cabe hacer referencia a las exigencias de proporcionar a la Administración datos, informes, antecedentes y justificaciones que tengan relación con el hecho imponible. Ante esto hay que decir que evidentemente los datos y los informes podrían ser contenido de las declaraciones y comunicaciones. Además como se ha resaltado por la doctrina " los antecedentes y justificante, que incluso cabe que sean ofrecidos por terceros, constituyen una adición a aquellas declaraciones o comunicaciones como sigue diciendo cierto sector doctrinal "en todo

---

<sup>2</sup> [Aco 82], pp.317-318

caso, todos los elementos referidos deben tener conexión con el hecho imponible y tenerse sobre los mismos derecho de disposición. Por otro lado, a menos que se reúnan los requisitos apropiados, no podrán utilizarse en cuanto afecten a terceros ajenos. Cabría incluso modular la obligación de entrega a la simple demostración de los mismos, si con ello no se quebranta la intimidad personal y familiar, a los deberes específicos de reserva”.<sup>3</sup>

La tercera cuestión que llama la atención es la referencia que se hace a que las obligaciones en cuanto tengan carácter de accesorias no pueden exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal, a la que hay que decir que no solo las de carácter accesorio sino las no accesorias no pueden solicitarse si ya ha prescrito la obligación principal por evidentes rasgos de seguridad jurídica y de correlación entre el deber de colaboración y el derecho a la seguridad jurídica.

Dentro de este deber de información de la propia situación tributaria cabe enmarcar la obligación que tiene toda persona natural o jurídica de tener un número de identificación fiscal para sus relaciones tributarias con la Hacienda Pública, regulando asimismo la identificación a través del mismo de las operaciones de los establecimientos de crédito.

La idea de un número de identificación fiscal se remonta en el Ordenamiento español al Decreto de 29 de enero de 1954 que creó un índice de entidades entonces sujetas a la Tarifa 3ª de la Contribución de Utilidades.

La Orden de 14 de marzo de 1990 aprueba la tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal.

### ***Naturaleza Jurídica***

Respecto al deber de información sobre la propia situación tributaria la mayor parte de la doctrina lo considera como una prolongación del deber de declarar recogido en el artículo 104 de la Ley General Tributaria calificando tal deber como “un mero instrumento al servicio de la función de instrucción de oficio del procedimiento que incumbe a la Administración”.<sup>4</sup>

Por su parte el Tribunal Económico Administrativo Central ha distinguido entre los supuestos de petición de información a los contribuyentes sobre su situación fiscal y la petición de datos sobre terceras personas; y así, en el primer caso considera que estamos ante actos de trámite no susceptibles de reclamación.<sup>5</sup>

Efectivamente, también nosotros estimamos que en este caso estamos ante un acto de trámite que por no poner fin al procedimiento administrativo en el que se ha de

---

<sup>3</sup> [Aco 82], pp.319

<sup>4</sup> [Pal 87], pp. 134-135

<sup>5</sup> Vid. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de Septiembre de 1987

insertar esa petición de información y no causar en sí mismo indefensión no es susceptible de reclamación tal como señala el artículo 37 a contrario sensu del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y el artículo 107.1 a contrario sensu de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de que las alegaciones que se hagan pueden ser tenidas en cuenta en los procedimientos correspondientes.

### ***Consecuencia del incumplimiento***

La negativa a la solicitud de petición de información por parte de la Administración ha de considerarse como infracción simple de acuerdo con lo establecido en los artículos 77 y 78 de la Ley General Tributaria, y sin perjuicio de que, en su caso, esa falta de colaboración pueda ser considerada como un criterio a la hora de graduación de la correspondiente sanción tributaria.

### ***B) Información relativa a terceras personas deducidas de la relaciones económicas, financieras o profesionales con trascendencia tributaria***

En el análisis de este apartado siguiendo las pautas señaladas por la Ley General Tributaria distinguiremos que esa información sea dada o exigida por un particular, por un ente público o por persona que desempeña cargo o función pública, o por la autoridad judicial.

### ***Información a cargo de particular***

#### ***Texto vigente***

Hemos visto que el deber de información se enmarca dentro del ámbito de colaboración con la Hacienda Pública y que es imprescindible para la más ágil y correcta aplicación de los tributos. Esto explica que ya en los textos tributarios mas antiguos se recogiese y se regulase el deber de información. A título de ejemplo, se recoge en el artículo 26 del antiguo Reglamento de la Inspección de 13 de julio de 1926, y en el artículo 6 de la ley de 20 de diciembre de 1952, según redacción dada por el apartado E/ del artículo 115 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que dispone: "Al objeto de procurarse la necesaria información para el mejor cumplimiento de su cometido, la Administración, por medio de los Inspectores del Tributo, podrá actuar cerca de cuantas personas o entidades tengan relación económica con los contribuyentes en condición de clientes o proveedores de materias primas, mercancías o servicios, La resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora será sancionada...". Asimismo véanse todas las disposiciones relativas al antiguo Registro de Rentas y Patrimonios (artículo 59 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 y Decreto de 28 de marzo de 1941, entre otros), integrado en el Servicio Central de Información para la gestión e investigación de los tributos (Orden de 22 de febrero de 1958), etc.

El artículo 111 de la Ley General Tributaria vigente (redacción dada por la ley de 25/1990 de 20 de julio), establece:

"1.- Toda persona natural o jurídica, pública o privada estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular:

a/ Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales.

b/ Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, vendrán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración tributaria.

A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c/ Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo, están obligados a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva y a cumplir los requerimientos que le sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.

2.- Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazo que reglamentariamente se determinen.

3.- El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, del Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el periodo de tiempo a que se refieren.

La investigación realizada en el curso de actuaciones de comprobación o de investigación inspectora para regularizar la situación tributaria de acuerdo con el

procedimiento establecido en el párrafo anterior, podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago si bien, en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino.

5.- La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración Tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal o familiar de las personas. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de las que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

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

A efectos del artículo 8, apartado 1, de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad personal y familiar y a la propia imagen, se considerará autoridad competente al Ministro de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a sus Delegados territoriales."

La regulación del deber de información se recoge también en una gran variedad de disposiciones entre las que cabe destacar el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el reglamento de la Inspección de 25 de abril de 1986, sin olvidar las regulaciones propias recogidas en cada uno de los tributos.

De todas estas referencias por su carácter general, únicamente traemos aquí la transcripción parcial del artículo 37 del Reglamento de la Inspección dictado en desarrollo del artículo 111 de la Ley General Tributaria, donde leemos: " 37.5. Nadie podrá negarse a facilitar la información que se le solicita, salvo que sea aplicable:

a/ El secreto del contenido de la correspondencia, así como en general el secreto de las comunicaciones, salvo resolución judicial.

b/ El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c/ El secreto del protocolo notarial relativo a los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de las referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

d/ El secreto profesional concerniente a los datos privados no patrimoniales que los profesionales no oficiales conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos.

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

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

f/ El secreto profesional en el ejercicio de la libertad de información de acuerdo con el apartado 1 del artículo 20 de la Constitución y con lo que se establezca por Ley”.

### ***Evolución Legislativa***

Como hemos indicado antes el artículo 111 de la Ley General Tributaria ha sido objeto de múltiples redacciones hasta llegar a la redacción actual. Su evolución ha sido la siguiente:

#### ***Redacción Original ( Ley 28 de diciembre de 1963)***

“1.- Toda persona natural o jurídica, privada o pública, por simple deber de colaboración con la Administración, estará obligada, a requerimiento de esta, a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidas de sus relaciones económicas con otras personas.

2.- Quedan excluidos del deber de colaboración:

a/ Los sacerdotes, en relación con los asuntos conocidos en el ejercicio de su Ministerio.

b/ Los profesionales, respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional.

c/ Las personas o Entidades, en cuanto a los actos u operaciones que por Ley estén exceptuadas de investigación tributaria”.

#### ***Ley 50/1977, de 14 de noviembre***

Esta Ley de Medidas Fiscales Urgentes reguló en los artículos 41 a 45 la colaboración en la gestión tributaria por parte de las entidades bancarias.

Estos preceptos decían así:

“Artículo cuarenta y uno.- Quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado uno del artículo once de la Ley General Tributaria, doscientos treinta mil novecientos sesenta y tres, de veintiocho de diciembre, los Bancos, Cajas de Ahorros, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, sin que puedan exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b/ y c/ del apartado dos



del citado artículo, en el artículo cuarenta y nueve del Código de Comercio o en cualquier otra disposición.

Artículo cuarenta y dos.- Uno. La investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas requerirá la previa autorización del Director general de la Inspección Tributaria, del Director general de Aduanas, del Director general de lo Contencioso, de los Tribunales Económico Administrativos, o Jurados Tributarios o Delegados de Hacienda competentes, por razón del territorio, en la que se precisarán las cuentas y operaciones que han de ser investigadas, los sujetos pasivos interesados, la fecha en que la actualización deba practicarse y el alcance de la investigación.

Dos. La investigación se llevará a cabo, bien mediante certificaciones de la Entidad, bien en la oficina bancaria o de crédito en que esté abierta la cuenta o constituido el depósito de que se trate, en presencia de su Director, Jefe o quien haga sus veces y con la previa citación del interesado.

Tres. Los datos o informaciones obtenidos de la investigación sólo podrán utilizarse a los fines tributarios y de denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios, o de cualesquiera otros delitos públicos.

Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de estos datos estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados, en los que se limitarán a deducir el tanto de culpa.

Sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles que pudieran corresponder, la infracción de esta particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Artículo cuarenta y tres.- A los efectos del artículo anterior, las personas y Entidades mencionadas en el artículo cuarenta y uno estarán obligadas a comunicar a la Administración Tributaria, en la forma en que reglamentariamente se determine, los números de las cuentas activas y pasivas y de los depósitos de valores mobiliarios de sus clientes, con indicación de los datos identificativos de sus respectivos titulares.

Artículo cuarenta y cuatro.- el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos cuarenta y uno y cuarenta y tres de esta Ley se considera incurso en los artículos cincuenta y seis y cincuenta y siete de la Ley de Ordenación bancaria.

Artículo cuarenta y cinco.- El deber de colaboración a que se refieran los artículos anteriores será aplicable a la investigación de todas las operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorros y demás Entidades referidas en el artículo cuarenta y uno, realizadas a partir del día de entrada en vigor de la Ley. En consecuencia, se podrán investigar los saldos activos y pasivos de las cuentas en dicha fecha y los movimientos de cuentas y restantes operaciones que se produzcan con posterioridad, así como los documentos y demás antecedentes relativos a los mismos".

## **Ley 10/1985, de 26 de abril**

Esta Ley de reforma parcial de la Ley General Tributaria dio nueva redacción al artículo 111 de la LGT quedando redactado de la siguiente forma:

1.- Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular:

a/ Los retenedores estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfecha a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, el capital mobiliario y de actividades profesionales, artísticas o deportivas.

b/ Las Sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras Entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industria o de los de autor, vendrán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración Tributaria.

A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o Entidades, incluidas las bancaria, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

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

3.- El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazos, cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazos, cuentas de préstamos y crédito y demás operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas dediquen al tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director General o, en su caso, del Delegado de Hacienda competente y deberán precisar las operaciones objeto de investigación, los sujetos pasivos afectados y el alcance de la misma en cuanto al período de tiempo a que se refieren.

5.- La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración de la Hacienda Pública no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas, Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

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

A efectos del artículo 8º, apartado 1 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, se considerará autoridad competente al Ministerio de Economía y Hacienda, a los titulares de Órganos Y Centros directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y a los Delegados de Hacienda”.

### ***Ley 33/1987, de 23 de diciembre***

Esta Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, introdujo en el artículo 111.1 de la Ley General Tributaria el apartado c/ que decía: “Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Hacienda Pública en período ejecutivo, están obligados a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales”.

### ***Ley 31/1991, de 30 de diciembre***

El artículo 84 de esta ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 dio nueva redacción al número 3 del artículo 111, quedando redactado de la siguiente forma:

23.- El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que re reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la Entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen a tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director General o, en su caso, del titular del órgano competente de la Administración Tributaria, y deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren . La investigación podrá comprender la información relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago”.

Y así llega el texto vigente aprobado por la ley 25/1995, de 20 de julio de modificación de la Ley General Tributaria cuyo texto hemos transcrito en líneas anteriores.

### ***Interpretación de los Tribunales***

Los Tribunales también han tenido oportunidad ya de pronunciarse sobre este artículo 111.

Así, en este orden de cosas la primera referencia jurisprudencial a la que hay que hacer referencia en a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre

de 1984 mediante la cual queda expedita la vía a la que se ha venido calificando como levantamiento del secreto bancario al decir que "la petición de la inspección fiscal de que el contribuyente o la entidad de crédito afectada facilite las certificaciones de los movimientos de las cuentas del recurrente no supone es sí vulneración del derecho a la intimidad (artículo 18 de la Constitución ) ni de ningún otro derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo".<sup>6</sup>

En la misma Sentencia el Tribunal Constitucional se ha referido al secreto profesional de los Abogados fijando criterios para la delimitación del deber de información en este segmento. Igualmente el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de junio de 1990 se ha pronunciado sobre este tema. A ambas sentencias nos referimos más adelante al tratar el tema del secreto profesional de los Abogados.

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha declarado "que la legitimidad del deber de información tributaria se sustenta en el artículo 31.1 de la Constitución española y se refuerza con la definición del Estado Social y democrático de Derecho contenido en el artículo 1º de la Constitución española y la garantía real de la igualdad del artículo 9.2 de la misma".<sup>7</sup>

También el Tribunal Constitucional en la Sentencia citada de 1984 ha señalado que el artículo 11.1 debe ser objeto de interpretación sistemática, y no implica una absoluta e ilimitada facultad de la Administración de pedir cualquier dato con trascendencia tributaria e igualmente declara que la petición y aportación de datos y antecedentes se realizará en los límites legales establecidos, entre los que hay que contar, naturalmente, lo que impone la Constitución.<sup>8</sup>

Por otra parte hay que decir también que éste genuino deber de colaboración que parece regularse en el artículo 111 queda en gran parte reducido a un deber de información a la Administración fiscal<sup>9</sup> que trae su base y fundamento en la propia Constitución.

En efecto la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, establece que "el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 de la Constitución española, configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria cuyo interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales y para los poderes públicos exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes. Para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es pues imprescindible la actividad inspectora y

---

<sup>6</sup> Fundamento Jurídico doce de la Sentencia 110/1984, de 26 de diciembre

<sup>7</sup> Auto del Tribunal Constitucional 642/1986

<sup>8</sup> Fundamentos Jurídicos cuarto y quinto de la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre

<sup>9</sup> [Aqu 79], pp. 1171-1219

comprobatoria de la Administración para evitar una distribución injusta de la carga fiscal pues la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la CE impone a todos los poderes públicos, debiendo el legislador habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos necesarios para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”.<sup>10</sup>

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado también en relación con el derecho a la intimidad de los profesionales y ha señalado que la obligación de información de los profesionales “no alcanzará los datos privados no patrimoniales”.<sup>11</sup>

Finalmente conviene recordar a efectos interpretativos la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de Octubre de 1991 que declara que el derecho a la intimidad personal está directamente vinculado a la dignidad de la persona e implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario para mantener una calidad mínima de la vida humana, incluyendo como uno de los ámbitos protegidos de la intimidad personal la protección frente a nuestros datos personales, sobre todo si tenemos en cuenta el vertiginoso avance de las tecnologías de la información.

El Tribunal Supremo también ya se ha pronunciado sobre alguno de los temas que estamos tratando en el ámbito del deber de información y en concreto en la Sentencia de 28 de junio de 1994, declarando nulo el último inciso del artículo 111, ap. 3 en su redacción desde por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre precisamente por haber sido redactado por la Ley de Presupuestos, no siendo estas leyes las adecuadas a tal efecto.<sup>12</sup>

El Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de octubre de 1987 en relación con el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre que regulaba la declaración o relación anual que deben presentar los empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas, dijo:<sup>13</sup>

“No viola en forma alguna es sí misma considerada el derecho al secreto profesional, puesto que además de no estar protegida constitucionalmente tal reserva, sólo exige, con habilitación legal suficiente, la relación de las materiales operaciones

---

<sup>10</sup> Fundamento Jurídico tercero de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril. Mas recientemente puede verse la Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de febrero de 1995, Fundamento Jurídico 6

<sup>11</sup> Fundamento Jurídico tercero de la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 de 26 de noviembre

<sup>12</sup> Es ya muy numerosa la relación de Sentencias del Tribunal Constitucional en las que se delimita el significado y alcance de la leyes de Presupuestos. Vid., por todos, las Sentencias 76/1992, de 14 de marzo y Sentencia de 28 de junio de 1994

<sup>13</sup> Este Real Decreto ha sido derogado y sustituido por el 2027/1995, de 22 de diciembre, pero lo indicado por el Tribunal Supremo en relación con el anterior es válido a efectos de interpretar y ayudar a determinar el alcance del deber de informar

económicas efectuadas con terceras personas, sin extenderse al contenido de la relación causal subyacente".

La obligada presentación de las declaraciones por las empresas tampoco puede decirse que incida o tenga relevancia en la intimidad personal o familiar de los ciudadanos, ya que en modo alguno resulta afectado ese exclusivo ámbito protegido por la norma inserta en el art. 18.1, según declaraba el propio TC en la misma decisión pronunciada con fecha 26 de noviembre de 1984, en contemplación de supuesto semejante, máxime cuando se pondera el deber de sigilo que incumbe sobre quienes tienen conocimiento, por razón de su cargo, de las relaciones económicas declaradas, que la obligación impuesta en el RD puesto en tela de juicio trae causa y tiene su fundamento próximo en el orden constitucional y más concretamente en el art 31.1 al objeto de conseguir una equitativa distribución de las cargas fiscales y que no pueden considerarse intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas por las leyes en concordancia con la CE, cual ocurre en el caso que decimos, toda vez que el artículo 111 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, establece la genérica obligación de "toda persona, natural o jurídica, pública o privada de proporcionar a la Administración Tributaria, toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", norma esta que habilita, con rango suficiente y frente a cuanto se sostiene, para la adopción del Real Decreto recurrido.

Y la Sentencia del mismo Tribunal Supremo de 13 de febrero de 1989 declaró nula la disposición transitoria 1ª del citado Real Decreto, diciendo:

"Tercero.- Este Tribunal, en S. 5 d febrero 1987 (de esta misma sala) y 24 de marzo 1987 (de la sala 4ª), ya ha precisado que si bien la retroactividad puede ser establecida pro una Ley, es dudoso que pueda hacerlo en Reglamento, llegando a la conclusión de que la retroactividad solamente puede ser establecida por una norma de rango de Ley formal, teniendo en cuenta que el art. 2 CE y el 9.3 CE. garantizan la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, lo que obliga a concluir que la retroactividad queda excluida de la potestad reglamentaria de la Administración.

Cuarto.- En el caso que se debate, mediante un Reglamento de 5 de diciembre de 1986, se obliga a los ciudadanos a presentar una serie de declaraciones de unas actividades determinadas que comprenden todo el año 1986, declaración que deberá hacerse en los primeros meses del año 1987, estableciendo una serie de conductas, como constitutivas de infracción imponiendo sanciones para dichas conductas. Nos hallamos, por lo tanto, ante una retroactividad establecida por un Reglamento que además contiene no ya una restricción de derechos individuales, sino una sanción para determinadas conductas que el propio Reglamento califica de infracción, por lo que lo contemplado por la norma, que se pretende tenga carácter retroactivo, incide de lleno en el campo de la actividad sancionadora. Por ello, dado su rango, dicho Reglamento solamente puede tener eficacia ex nunc, y por ello las conductas que el él se imponen, solamente podrán exigirse a partir de la entrada en vigor del Reglamento mencionado y respecto a las operaciones realizadas desde entonces, pero no a las anteriores, como en él exige, ni por lo tanto para las

realizadas durante todo el año 1986 sino para las que se realicen a partir del día 13 de diciembre de 1986, fecha de su publicación en el BOE y de su entrada en vigor”.

Asimismo el Tribunal Supremo en Resolución de 30 de septiembre de 1992 sometió a la jurisdicción del Tribunal Constitucional la posible inconstitucionalidad de los artículos 111.3 y 128.5 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

Como sabemos el artículo 111.3 decía:

“El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo -se refiere a las obligaciones de información a al Administración tributaria- no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la Entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, y cuantas personas físicas o jurídicas se dedican al tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director general o, en su caso, del titular del órgano competente de la Administración Tributaria, y deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren. La investigación podrá comprender la información relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago”.

Las diferencias de este texto con el anteriormente vigente, aprobado por la Ley 10/1985 eran las siguientes:

- a) Se ha añadido el inciso: “...incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad...”
- b) El inciso “...en su caso, del titular del órgano competente de la Administración tributaria...” sustituye al anterior “...en su caso, del Delegado de Hacienda competente...”.
- c) Se ha añadido el inciso: “... los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien...”.
- d) El inciso: “... y el período de tiempo a que se refieren...” sustituye al anterior: “...el alcance de la misma en cuanto al período de tiempo a que se refieren...”.
- e) Se ha añadido el inciso: “La investigación podrá comprender la información relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago”.

Y el artículo 128.5, decía:

“5. Los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda, para asegurar o efectuar su cobro, ostentando cuantas facultades reconocen al Administración los artículos 110 a 112 de esta Ley.

Cuando la Administración tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores u otros bienes entregados o confiados a una determinada entidad de crédito u otra persona o Entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda, sin necesidad de precisar los datos identificativos y la situación de cada cuenta, depósito y operación. Tratándose de valores, si de la información deduce que los existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 131 de esta Ley, se concretarán por el órgano de recaudación los que hayan de quedar trabados”.

El precepto transcrito es, en su integridad, nuevo.

Lo que se hace es extender a los órganos de recaudación facultades inquisitivas que antes sólo se atribuían a los órganos de inspección. Con ello se pretende dar soporte legal a lo que ya disponía -con dudosa legalidad- el artículo 113 del Reglamento General de Recaudación.

Los preceptos constitucionales presuntamente vulnerados eran los artículos 9 y 18 de la Constitución el artículo 9 dice:

“1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al respecto del ordenamiento jurídico.

2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, de jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

Y el artículo 18, establece:

“1. Se garantiza el derecho al honor, ala intimidad personal y familiar y a la propia imagen(...)

4. La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”.

El tribunal Supremo fundamenta su decisión de plantear cuestión de inconstitucionalidad en dos argumentos:

Primero: que según ha precisado el Tribunal Constitucional entre otras, en su sentencia de 18 de mayo de 1992, las leyes de presupuestos pueden establecer disposiciones de carácter general en materia propias de la ley ordinaria, pero siempre que se cumplan dos condiciones: a) conexión de la materia con el contenido propio de las leyes de presupuestos, es decir, relación directa con los gastos e ingresos que constituyen estrictamente el presupuesto o con los criterios de política económica general de la que le presupuesto es el instrumento; b) justificación de la inclusión en la ley de Presupuestos de estas materias conexas, que pueden ser contrarias a la CE, vista la restricción de las competencias del poder



legislativo, por suponer una disminución de las facultades de examen y enmienda sin base constitucional y por afectar a la seguridad jurídica.

Segundo: que las facultades de investigación que se confieren a los órganos de recaudación, en cuanto que se extienden no sólo a comprobar la procedencia sino el destino de los ingresos o cobros de los ciudadanos, pudiera lesionar el derecho a la intimidad personal y familiar protegido por la Constitución.

El Tribunal Constitucional en Sentencia de 28 de junio de 1994, declaró nulo el último inciso del artículo 111, ap. 3, por haber sido redactado por la Ley de Presupuestos, y declaró nulo igualmente por idéntico motivo el apartado primera del número 5 del artículo 128.5.

### **Comentarios**

En primer lugar, hay que recordar que los cambios introducidos en dicho artículo 111 son producto tanto de la materia de que se trata que puede inferir en derechos y deberes fundamentales de los contribuyentes como de la necesaria adaptación de la colaboración ciudadana a la aplicación de los tributos.<sup>14</sup>

A veces los cambios introducidos en la relación del originario artículo 111 se han debido a pronunciamientos jurisprudenciales como hemos señalado ya.

En segundo lugar, hay también que señalar que tal como está formulado el citado precepto abarca prácticamente todo y en relación con todas las personas, por lo que es necesario fijar las limitaciones que puedan afectar a su aplicación.

En tercer lugar, respecto al objeto de este precepto tres son los elementos que lo definen de acuerdo, además, con la generalidad de la doctrina. Estos tres elementos son, en primer lugar, gira sobre datos, informes y antecedentes. La diferencia entre dato y antecedente viene dada por su referencia la presente o al pasado. Respecto a lo que significa informe hay que referirlo como señala la doctrina a una opinión o valoración sobre lo mismo, propias de una declaración de voluntad, que no debe ser exigido a los terceros;<sup>15</sup> en segundo lugar, dichos datos, en general, se deducen de relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas; en tercer lugar, la información debe tener "trascendencia tributaria".

Parece, como se ha dicho, que este requisito es el que limita algo su objeto,<sup>16</sup> aunque la interpretación que se ha dado a dicho término parece que en vez de limitar amplía su sentido, así el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones de 27 de septiembre de 1987 y 15 de noviembre de 1988, ha señalado:

---

<sup>14</sup> [Par 65] pp.581-605

<sup>15</sup> [Fer 96] pp.308

<sup>16</sup> [Fer 96] pp.310

“...ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas tanto directas como indirectas en la aplicación de los tributos, respecto de un procedimiento tributario que no se precisa esté ya iniciado, aunque deben ser proporcionados a los resultados que puedan producir en dicho procedimiento, y tener un carácter instrumental respecto de dicha exacción; proporcionalidad e instrumentalidad entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que puedan producir en el ámbito tributario, que no implica exclusivamente conducir a un hecho imponible, sino que se dará dicho nexo con que tienda la información en una investigación a descubrir hechos ignorados por la Administración, o a delimitar bases total o parcialmente ocultas por el sujeto pasivo, siendo suficiente que razonablemente pueda pensarse en la existencia de una obligación tributaria”.

En cuarto lugar, hay que llamar la atención en que sobre todo a partir de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977, ha ido apareciendo un conjunto de instituciones jurídicas con las que , “ en forma más o menos decidida, se sientan los presupuestos para interesar, en unos casos, no sólo al contribuyente, sino al simple administrador, en las tareas de colaboración con la Administración tributaria y para potenciar, en otros, una auténtica participación del mismo en la gestión y en la aplicación de la norma fiscal”.<sup>17</sup>

Piénsese dentro de los institutos jurídicos creados el referente al sustituto, figura que ha ido consolidándose y afianzándose en el Derecho tributario y que puede considerarse como el más fuerte exponente de obligada colaboración en la aplicación del tributo.<sup>18</sup>

En quinto lugar, hay que hacer referencia a los límites a este deber de información.

Por la propia naturaleza de la exigencia de este deber de colaboración la información a suministrar a la Administración tributaria tiene que tener inexcusablemente las siguientes restricciones con carácter general:

1º/ Como ya hemos dicho, con todas las cautelas que se quiera y con la indeterminación del término la información ha de tener su límite en que debe tener “trascendencia tributaria”.

2º/ Esta información ha de deducirse de las relaciones económicas, profesionales o financieras.

3º/ Debe existir una proporcionalidad entre los datos solicitados por la Administración y el resultado perseguido para su utilización.

4º/Carácter subsidiario de la misma, de tal modo que s solo se recurrirá a ella y no hay posibilidad de la obtención de los datos por otro cauce menos gravoso.

---

<sup>17</sup> [Cas 81] pp. 156

<sup>18</sup> [Sai 79] pp. 223

5º/ Se realizará siempre en el ámbito establecido por la Ley.<sup>19</sup>

6º/ Como un límite específico dentro del genérico de que el deber de información debe llevarse a cabo en el marco establecido por la ley hay que hacer referencia también a un límite procedimental en que el interés protegido (sea bancario, profesional, notarial, etc.) tiene su mejor garantía no en el carácter ilimitado del derecho financiero: órgano competente, procedimiento, requisitos y efectos de la investigación, tiempo, ámbito subjetivo y objetivo.<sup>20</sup>

Pasamos a continuación a examinar determinados supuestos particulares en relación con el deber de información.

El texto original del artículo 111 excluía del deber de información a los sacerdotes, en relación con los asuntos conocidos en el ejercicio de su ministerio. Hoy con la vigente redacción esta referencia ha desaparecido. Cabe entonces plantearse si se sigue manteniendo o no. A nuestro juicio, independientemente de las escasas o tal vez nulas posibilidades de aplicación de esta excepción, ha de entenderse subsistente en la medida en que el canon 983 establece que el sigilo sacramental es inviolable y que en virtud de los acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español se reconoce la validez y vigencia del derecho Canónico.

La segunda excepción al deber de informar es la relativa a los profesionales, respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional.

Larga ha sido y es la polémica relativa a esta excepción al deber de información derivada de una parte de la dificultad de delimitar los supuestos que abarca y de otra de concretar su alcance.

Lo primero que habría entonces que resolver es que se entiende por profesional y que actividades pueden enmarcarse dentro de la misma.

Con carácter general, ante la imposibilidad de extendernos aquí en un análisis pormenorizado que ha de entenderse por tal partimos del concepto que entiende que profesional es: "profesional quien de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere cualificación intelectual o técnica, con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación".<sup>21</sup>

Aceptando esta definición está ya claro que todas esas actividades realizadas por esos sujetos son profesionales y en suma deberá guardar secreto de lo que se conozca en el curso de su relación profesional, porque el deber de sigilo profesional

---

<sup>19</sup> A este respecto, es necesario recordar el artículo 39 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre que dice: "1.- Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación solo en los casos previstos por la ley. 2.- Los interesados en un procedimiento que conozcan los datos los datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselo a la Administración.

<sup>20</sup> [Fal 89], pp. 658

<sup>21</sup> [Men 86], pp. 206

es exigible a todos ellos, si bien con la excepción, como ya sabemos, de la obligación de aportar a petición de la Administración tributaria los datos e informes con tu ascendencia tributaria.

Dicho esto, y entendido en sus límites estrictos nos queda ahora analizar los límites del secreto profesional en algunas profesiones especialmente sensibles a este tema. Nos referimos al tema de los abogados, al de los notarios y al de los comerciantes.

Respecto al secreto profesional exigible a los abogados del Estatuto General de la Abogacía en su artículo 41 concibe el secreto profesional como el deber / derecho de "no revelar hecho ni dar a conocer ningún documento que afecte a su cliente, de los que hubiera tenido noticia por el mismo en razón de ejercicio profesional".

Este precepto estatutario ha de entenderse con una doble proyección: por una parte que el deber de silencio se extiende a los datos relatados por el propio cliente y por otra, que se extiende también a aquellos descubrimientos que el abogado haga en el análisis o investigación del asunto encomendado.

Por otra parte, la expresión secreto tiene un componente restrictivo al limitar "el secreto profesional a los secretos, esto es a aquellos hechos sabidos sólo en un círculo limitado de personas, respecto al cual el afectado no quiere, conforme a su interés, que sea conocido de otros, y un componente extensivo, por resultar indiferente que hayan sido confiados por el cliente o lleguen por otro conducto hasta el Abogado, siempre, claro está , que este conducto esté relacionado con el ejercicio de la profesión".<sup>22</sup>

También hay que tener en cuenta, en nuestra opinión ,que el deber de secreto abarca incluso aquellas revelaciones del cliente que no guarda relación directa o indirecta con el asunto confiado.

Finalmente hay que tener en cuenta que el deber de secreto ha de perdurar en el tiempo con las únicas salvedades de que el propio cliente le libere al profesional de tal obligación o de que tal deber deba ceder ante el valor supremo de la Justicia. A este respecto hay que recordar que el artículo 13 del Código Internacional de Deontología forense, dispone:

"Un Abogado no debe revelar nunca lo que se le ha comunicado confidencialmente como tal Abogado, no siquiera después de haber terminado de asesorar a su cliente. Este deber se extiende a sus socios, parientes y empleados"; llama la atención este artículo y nosotros queremos también así resaltarlo que el deber de sigilo se extiende a "todos " sin excepción de los que en el ejercicio de una actividad profesional han tenido conocimiento de determinados hechos.

En el mismo sentido, aunque sin tanta amplitud, el artículo 32.1 del Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, dice:

"1.- De conformidad con lo establecido en el artículo 437.2, de la Ley Orgánica del Poder Judicial, los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias

---

<sup>22</sup> [deD 96], pp. 11

que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos”.

Pero este deber de secreto profesional, tiene también sus excepciones.

A este respecto la ya citada sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984 dice después de señalar este deber de guardar secreto profesional que si este secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente,<sup>23</sup> la Inspección Fiscal no puede pretender que se viole. La exigencia de pedir las certificaciones del movimiento de las cuentas no viola en sí, el secreto profesional ya que solo aparece la causa genérica de cada operación bancaria y no el contenido concreto de la relación subyacente. Tampoco se vulneraría el secreto profesional al dar el simple conocimiento de nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos datos deben figurar en el libro de ingresos de profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección. La cuestión podría suscitarse si la Inspección al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado. Sólo entonces podría y debería negarse el contribuyente a facilitar datos que supiesen la violación del secreto profesional.

La doctrina del Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de junio de 1990 sigue esta línea ya que resumiendo nos dice que la exigencia de certificaciones del movimiento de cuentas no viola en sí el secreto profesional, puesto que en ellas solo aparece la causa genérica de cada operación bancaria, y no el contenido concreto de la relación subyacente. Incluso el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas en concepto de honorarios profesionales por el mismo, tampoco vulneraría el secreto profesional. Y en el mismo sentido se pronuncia en Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1996.

Sería harto fácil a los profesionales de la abogacía incumplir sus obligaciones tributaria y camuflar sus ingresos y su patrimonio monetario al socaire de sus relaciones con los clientes. Nada tiene que ver la ausencia de revelación de lo comunicado al Letrado por su cliente, con cualquier transmisión de fondos, que deben tener siempre una justificación legal y está sujeta a tributación.

Es cierto que como en ocasiones se ha alegado por los profesionales para no entregar esa documentación que el dar el nombre del cliente y la cantidad puede determinar el conocimiento del asunto profesional que ha dado origen a esos pagos, a lo que hay que decir que nunca esto se puede saber con certeza y eso en un

---

<sup>23</sup> El artículo 199.2 del nuevo Código Penal aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, dice: “El profesional que, con incumplimiento de su obligación de sigilo o reserva, divulgue los secretos de otra persona, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años, multa de doce a veinticuatro meses de inhabilitación especial para dicha profesión por tiempo de dos a seis años”.

A su vez el artículo 4666.1 del mismo cuerpo legal, dice: “El Abogado o Procurador que revelase actuaciones procesales declaradas secretas por la autoridad judicial, será castigado con las penas de multa de doce a veinticuatro meses de inhabilitación especial para empleo, cargo público, profesión u oficio de uno a cuatro años”

marco donde los Colegios respectivos fijaban honorarios mínimos, por lo que no puede aducirse que la entrega de tales datos vulnera el secreto profesional.

El segundo caso que merece un pequeño comentario es el alcance del deber de informar de los Notarios. Las cuestiones han girado en torno al secreto del protocolo notarial, establecido en los artículos 1 y 274 del Reglamento Notarial y 32 de la Ley Orgánica del Notariado y a los límites que de tal secreto han derivado para la función comprobadora de la Administración. La cuestión en este punto aquí ahora tratado se plantea en torno a si el secreto del protocolo notarial excluye a los Notarios del deber de comunicar a la Administración datos referentes a terceros acerca de documentos que hayan autorizado o de actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones y cuya comunicación se exija bien en virtud de una norma general, o bien por requerimiento individual, cuestión que ya conforme a la redacción originaria del artículo 101 debía " responderse en sentido negativo, a la vista de las normas actualmente vigentes que imponen expresamente tal deber con ciertas exclusiones, tales como las relativas a actos en materia de filiación , de última voluntad a los notarios a efectos de la comprobación de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones y de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"<sup>24</sup> y que hoy ha de mantenerse en el mismo sentido dada la actual redacción en este punto del artículo 111 de la LGT y los criterios de interpretación mantenidos ya por la Jurisprudencia.

Respecto al secreto profesional de los comerciantes a él se refieren los arts. 45 a 47 del Código de Comercio. A la vista igualmente de la redacción del artículo 111 de la LGT tanto en la redacción original de 28 de diciembre de 1963, como en la vigente ese secreto profesional recogido en el Código de Comercio no puede impedir el deber de información tributaria, eso sí, siempre que sea exigido con acuerdo a la Ley y con la prudencia debida. El Tribunal Supremo ya se pronunció en el mismo sentido en la ya algo lejana Sentencia de 7 de mayo de 1972, al decir que ni entre los profesionales a que se refiere el artículo 111.2 b/ de la LGT (se refiere a la redacción originaria de 28 de diciembre de 1963) están comprendidos los comerciantes, sin tales deberes de comunicar datos son contrarios a los artículos referidos del Código de Comercio.

Otro supuesto al que hay que hacer al menos breve referencia es al tema del secreto bancario.

Hasta la publicación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre el secreto bancario frente al fisco se amparaba en el artículo 62 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, según el cual "quedan exentas de cualquier especie de investigación administrativa las cuentas corrientes acreedoras a la vista, de los clientes, que se lleven por Bancos, Banqueros y Cajas de Ahorros".

La citada Ley 50/1977, de 14 de noviembre en sus artículos 41 a 45, desarrollados por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978, estableció la sujeción de las entidades bancarias y crediticias al deber de colaborar y proporcionar información a la Administración Tributaria.

---

<sup>24</sup> [San 83], pp. 143

El Tribunal Constitucional declaró ajustada a la Constitución dicha ley, diciendo en síntesis en la citada Sentencia de 26 de noviembre de 1984:

“1º.- El secreto bancario no puede tener otro fundamento que el derecho a la intimidad del cliente reconocido en el artículo 18.1 CE, y constituye una exigencia del mismo, ya que en nuestra sociedad una cuenta corriente puede constituir “ la biografía personal en números” del contribuyente.

2º.- El artículo 18.1 CE hay que entender que impide las injerencias “ arbitrarias o ilegales”, como dice el artículo 17.1 del Pacto de Nueva York de Derechos Civiles y Políticos.

3º.- En consecuencia, la investigación de las cuentas corrientes, en cuanto se ajuste a la legislación vigente, no es inconstitucional con carácter general.

4º.- No obstante, pueden producirse actuaciones abusivas en el desarrollo de la investigación, que lesionen el derecho a la intimidad, y que, en consecuencia, sean inconstitucionales”.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1999, establece algunas pautas, a efectos de delimitar los posibles abusos en esa petición de información bancaria. Así, establece al respecto que “ los particulares no están obligados a declarar a la Administración Tributaria los movimientos de sus cuentas, solamente su existencia, identificación, saldo, rendimientos y retenciones, por ello sólo se puede investigar dichos movimientos cuando es necesario, para la comprobación o investigación en un caso concreto, delimitando subjetiva y objetivamente el alcance de la inspección, por el contrario, cuando se trate de datos que el sujeto pasivo está obligado a la Administración tributaria, estos datos pueden ser conocidos mediante la información por suministro general y periodo de los mismos, si así está reconocido legal y reglamentariamente, o mediante suministro general o individual, pero ocasionalmente recabando dicha información al amparo de lo dispuesto en el apartado 1, del artículo 111, de la Ley General Tributaria, sin necesidad de seguir el procedimiento especial del apartado 3, del artículo 111, de la LGT”.

Este deber de información sobre estas operaciones bancarias fue regulado posteriormente por otras leyes, hasta recogerse con la redacción actual del artículo 111.3 por ley 25/1995, de 20 de julio.

Por último respecto a esta cuestión cabe señalar que el artículo 38 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986, reproduciendo los artículos 24 y 25 del Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre regula las actuaciones de obtención de información acerca de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

Respecto al secreto estadístico, como límite al deber de información tiene su origen en la Ley 31/1945 de 31 de diciembre, de creación del Instituto Nacional de Estadística cuyo artículo 11 establecía que: “ los datos estadísticos no podrán publicarse ni facilitarse más que en forma numérica, sin referencia alguna de carácter individual”.

La Ley General Tributaria en su redacción de 28 de diciembre de 1963 decía que quedaban excluidos del deber de colaboración:

"c/ las personas o entidades en cuanto a los actos u operaciones que por Ley estén exceptuadas de investigación tributaria".

La redacción actual de la LGT en relación con este punto dice que los funcionarios públicos incluidos los profesionales están obligados a colaborar con la Administración Tributaria para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria salvo que sea aplicable " el secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística".

El contenido del secreto estadístico como límite al deber de información deber de ser estudiado desde el respeto absoluto al secreto del personal que interviene en la selección proceso y tratamiento de datos y en la prohibición de publicar o facilitar dichos datos mas que en forma numérica sin referencia alguna de carácter individual<sup>25</sup> .

El fundamento del secreto estadístico como límite al deber de información está en que la propia Administración " ante la posibilidad de conseguir datos ciertos para la adopción de decisiones fundamentales de gobierno y administración, decide sacrificar sus intereses tributarios y así impone a los particulares la obtención de facilitarlos con exactitud"<sup>26</sup> .

"De forma que se sacrifican dichos intereses para conseguir la fiabilidad de los datos aportados"<sup>27</sup> .

Respecto al secreto de la correspondencia como límite al deber de información cabe decir:

El artículo 37.5 a) del Reglamento General de la Inspección Tributaria establece como límite al deber de información:"el secreto del contenido de la correspondencia, así como en general el secreto de las comunicaciones, salvo resolución judicial". Vemos ya de entrada que la redacción del artículo 37.5 a) del Reglamento citado es más amplia que la limitación del artículo 11.4 de la LGT que habla sólo del "secreto de contenidos de la correspondencia". En este sentido, es entonces bueno recordar que el artículo 18.3 de la Constitución Española dice que : " se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial".

Respecto al secreto de la correspondencia postal el artículo 14 de la Ordenanza Postal aprobada por Decreto 1163/1960, de 19 de mayo y el art. 27 del Reglamento de Servicio de Correos aprobado por RD 1653/1964, de 14 de mayo establecen el alcance del secreto de la correspondencia y en los siguientes términos:

---

<sup>25</sup> [Alo 86], pp. 48

<sup>26</sup> [Cas 87], pp. 48

<sup>27</sup> [Lop 92], pp. 173



"1. La Administración de Correos garantiza la libertad y secreto de la correspondencia, base de la función pública que le está encomendada, como derecho fundamental de las personas reconocido en el Fuero de los españoles.

2. El secreto de la correspondencia no sólo se refiere al contenido de la misma, sino que implica una absoluta prohibición a los empleados de facilitar noticia alguna respecto a la clase, dirección, número o cualquier otra circunstancia exterior de los objetos que manipule".

Los artículos 26 y 27 del Reglamento de los Servicios de Correos se pronuncian en análogo sentido al prohibir a los empleados de Correos, " para salvaguardar el secreto de la correspondencia", que presten su concurso para cerrar los envíos de cualquier clase adherirles sellos de franqueo, escribir la dirección o llevar a cabo cualquier operación que deba practicar el remitente".

A su vez, el Informe de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de abril de 1981, dice:

1º El contenido de la correspondencia, sobre lo que no hay duda que se incluye en la protección constitucional.

2º Las circunstancias externas de los objetos (su existencia, clase, dirección, remitente, peso o número), alas que los preceptos reglamentarios extienden expresamente la protección.

3º Las operaciones y servicios postales, es decir, los datos técnicos y estadísticos del servicio que no afecten a persona o ciudadano determinado, sino a la forma en que el servicio se organiza, se distribuye el trabajo y a los datos estadísticos globales de la función. Pero en ningún caso estas "operaciones y servicios postales" pueden asimilarse a los datos exteriores de la correspondencia de una persona determinada, que son objeto del precepto separado y especial.<sup>28</sup>

A su vez, el artículo 8 de la Convención de salvaguardia de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales de 4 de noviembre de 1950, dice:

"1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.

2. No puede haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la Ley y constituye una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás".<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Fue ponente de este Informe M. Goded Miranda. Este Informe fue reproducido y comentado por su ponente en la Revista Crónica Tributaria, nº 38, año 1981, págs. 191 a 195

<sup>29</sup> Acuerdo ratificado por España el 26 de septiembre de 1979

Como advierte la doctrina “las injerencias de la autoridad pública en el derecho al respeto de la correspondencia no pueden ampararse en motivos fiscales o tributarios. Es preciso que estas interferencias, para ser legítimas, con arreglo a la Convención, estén previstas en la Ley y constituyan una medida necesaria, en una sociedad democrática, para los fines que se indica, entre los que se incluyen “la prevención de las infracciones penales”, pero no el cumplimiento de los deberes tributarios ni la prevención de las infracciones meramente administrativas relacionadas con dicho cumplimiento”.<sup>30</sup>

estas razones también inclinan a opinar en favor de la extensión del secreto de la correspondencia a todos los datos de la misma, y no sólo a su contenido interno, con exclusión de toda injerencia o interferencia de la autoridad pública, como dice la Convención, en el respecto de la vida privada y de la correspondencia.<sup>31</sup>

En el mismo sentido se mueven quienes afirman que “queda una duda y es respecto a la extensión que debe darse a la frase contenido de la correspondencia al aspecto sustantivo y no a lo que es mero instrumento, como señas, etc. Esta interpretación, aparte de restrictiva de derechos, trae consigo otro inconveniente, el referirse de manera casi exclusiva a la correspondencia postal, que en puridad es la única que tiene continente y contenido, el sobre y la carta que contiene en su interior.

Entendemos que el secreto del contenido de la correspondencia debemos referirlo a todos los medios que sirvan para acercar a las personas y que no sería de recibo una interpretación parcial de esta materia, ya que aparte su posible inconstitucionalidad dejaría al ciudadano contribuyente en una situación de desamparo ante la maquinaria estatal”.<sup>32</sup>

Por último, respecto al secreto de las diligencias sumariales cabe decir:

En primer lugar como ya veremos más adelante, de acuerdo con el artículo 112.3 de la LGT y 37.7 del Reglamento General de la Inspección Tributaria los deberes de información de los juzgados y tribunales no tienen otro límite específico que el secreto de las diligencias sumariales.

En segundo lugar que este secreto en relación con este concreto deber de información se recoge hoy exclusivamente en relación con el orden penal; así, el artículo 301.1 de la Ley de Enjuiciamiento Penal dice: “Las diligencias del sumario serán secretas hasta que se abra el juicio oral, con las excepciones determinadas en la presente ley”, límite que para cierto sector doctrinal aparece como insuficiente<sup>33</sup> y que a nuestro juicio no lo es ya que el deber de información no puede tener más

---

<sup>30</sup> [VVAA 90], pp. 262-263

<sup>31</sup> [VVAA], pp. 263

<sup>32</sup> [Gui 87], pp. 283

<sup>33</sup> [Lop 92], pp. 174

protección en el ámbito tributario que en el penal, y si en este puede ser difundido no tiene por qué ser secreto en el orden tributario.

El caudal de información con trascendencia tributaria que puede derivarse del conocimiento que tienen jueces y tribunales es muy importante, ahora bien, la dificultad para su utilización radica en que o es el sistema más operativo exigir a los jueces y tribunales que entreguen esa información ya que ni es esta su función ni dispone de tiempo y medios para ello, por lo que en la situación actual si sería conveniente en vez de establecer esa obligación genérica a cargo del mismo que se estableciese un sistema a cargo de la Administración para hacerse con esos datos frente a los jueces y tribunales y esto sí, siempre dentro del respeto a la Ley y con la prudencia necesaria y discreción debidas. En esto si estamos de acuerdo con quienes piensan que :<sup>34</sup>

"En conocimiento de los juzgados y tribunales, existen una gran cantidad de datos con trascendencia tributaria, que resultan de especial interés para los órganos de la Inspección tributaria, pero la extracción y selección de los mismos, no puede recaer desde nuestra óptica, sobre las pesadas espaldas de los órganos de la Administración de Justicia; por lo que consideramos que debería regularse un específico procedimiento de obtención de información cerca de juzgados y tribunales que facilitara el cumplimiento de los deberes analizados por los citados órganos y a la vez se estableciese un sistema de garantías y límites suficientes para la protección de los derechos recogidos en nuestra Carta Magna".<sup>35</sup>

### ***Naturaleza Jurídica***

Respecto a este deber de información sobre terceras personas, el acto administrativo en virtud del cual se solicita por parte de la Administración tributaria "constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma;...constituye un acto administrativo de carácter formal, que no puede ser considerado de mero trámite y que es declarativo de una obligación principal y autónoma "de hacer", que decide por sí mismo el fondo del asunto, que no es sino la individualización del deber general de colaboración establecido en la LGT... y ... acto reclamante en la vía económico-administrativa".<sup>36</sup>

El mismo criterio se mantiene en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de noviembre de 1988, al decir:

---

<sup>34</sup> [Lop 92], pp. 176

<sup>35</sup> [Ese 91], pp. 255 a 271

<sup>36</sup> [Inf 95], pp. 244-245

"el acto administrativo objeto de reclamación está constituido por un requerimiento para que se suministre información con trascendencia tributaria, no de sí misma, sino de terceras personas relacionadas con la reclamante, al amparo del art. 111 de la LGT, requerimiento que no puede encuadrarse ni como un trámite más de un procedimiento destinado a la comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo requerido y que concluye, generalmente, en una liquidación que pone fin a dicho procedimiento y es susceptible de reclamación en esta vía, ni como una obligación accesoria de la principal de declarar y pagar la deuda tributaria, sino que constituye un acto administrativo de carácter formal, que no puede ser considerado de mero trámite y que es declarativo de una obligación principal y autónoma "de hacer", que decide, por sí mismo, el fondo del asunto que no es sino la individualización del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria mediante la exigencia del suministro a la Oficina Nacional de Inspección de determinada información respecto de contratos de seguros de capital diferido con prima única, y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa, criterio ya mantenido por este Tribunal Central en su Resolución de 23 de septiembre de 1987, y que es menester reiterar en esta ocasión".<sup>37</sup>

Nuestra opinión es al respecto coincidente en todo con las expuestas anteriormente, matizando únicamente en lo relativo a las reclamaciones susceptibles contra la petición de dicha información. A nuestro juicio, es, como hemos visto y de cuya opinión participamos, un acto de trámite, en la medida en que no culmina ningún procedimiento, pero por su sustantividad propia que posee y por ser acto que ha de insertarse en otro procedimiento de tercera persona, cabe frente al mismo, a efectos de evitar indefensión, recursos de reposición, o en su caso reclamación económico-administrativa, según proceda, en base al artículo 2 en relación con el 41.1 a) del Reglamento para las reclamaciones económico-administrativas.

### ***Consecuencias del incumplimiento***

La negativa al deber de información abre datos con trascendencia tributaria de terceras personas deducidos de las relaciones que se hayan tenido con ellas de carácter económico, financiero o profesional se considera, con carácter general, según el artículo 77 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 78.1 con infracción simple, ello sin perjuicio de lo que la ley propia de cada tributo pudiera fijar al respecto.

### ***C/ Información a cargo de autoridades, funcionarios públicos y entidades públicas o privadas***

#### ***Texto Vigente***

El artículo 111.4 establece:

---

<sup>37</sup> vid. Considerando nº 1 de dicha Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de noviembre de 1988.

"Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la Administración tributaria para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan, salvo que sea aplicable:

a/ El secreto del contenido de la correspondencia.

b/ El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

El secreto de protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal".<sup>38</sup>

A su vez, el artículo 112, establece:

" Las Autoridades, cualesquiera que sea naturaleza, los Jefes o Encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás Entes Públicos Territoriales, los organismos autónomos y Sociedades estatales; las Cámaras y Corporaciones, colegios y Asociaciones profesionales; las Mutualidades y Montepíos; incluidos los laborales; as demás Entidades públicas, incluidas las Gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración de Hacienda Publica cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus Agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Participarán asimismo, en la gestión o exacción de los tributos, mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias establecidas por vía reglamentaria o por Ley, en el supuesto previsto en el artículo 10 , letra K.

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

3. ... ..

---

<sup>38</sup> el artículo 55 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social en vigor a partir del 1 de enero de 1997, dice:

"Uno. Los Notarios y Registradores de la Propiedad remitirán a la Gerencia Territorial del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria de la provincia en que radique el inmueble, en la forma que reglamentariamente se determine, y dentro de los veinte primeros días de cada trimestre, información relativa a los documentos por ellos autorizados o inscritos en el trimestre anterior, comprendidos dentro del ámbito de esta Ley, de los que se deriven alteraciones catastrales de cualquier orden, en los que se hará constar en forma suficiente si se ha cumplido o no la obligación establecida en el artículo 50.

## ***Evolución legislativa***

### ***Ley de 28 de diciembre de 1963***

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

---

Lo prevenido en este artículo se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General tributaria de 28 de Diciembre de 1963.

Dos. El órgano que tenga encomendada la gestión del Catastro remitirá, en el plazo más breve posible, a la Administración Tributaria estatal y a la Administración autonómica del territorio en el que radiquen los bienes inmuebles, copia de la información suministrada, en virtud del apartado uno de este artículo, sobre personas que hayan incumplido la obligación establecida en el artículo 50 de esta Ley.

Tres. Por Orden conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda y Justicia se regulará el procedimiento y forma de dar cumplimiento a la obligación de comunicación establecida en este artículo".

A su vez, la Disposición Adicional 1ª de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, Ley 14/1996, de 30 de diciembre, dice:

"En los mismos términos que establezca la legislación del Estado en relación con la Dirección General del Catastro, los Notarios y Registradores de la Propiedad remitirán a los órganos competentes de las Comunidades Autónomas a los efectos de la gestión tributaria la información correspondiente a los documentos por ellos autorizados o inscritos de los que se deriven alteraciones catastrales de cualquier orden".

---

### ***Ley 10/1985, de 26 de abril***

La nueva redacción dada al artículo 111 es la siguiente:

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la Administración Pública para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan, salvo que sea aplicable:

a/ El secreto del contenido de la correspondencia.

b/ El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

El secreto del protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal".

Y la dada al artículo 112 es la siguiente:

"1.- Las Autoridades, cualesquiera que sea su naturaleza, los Jefes o Encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás Entes Públicos Territoriales, los Organismos autónomos y sociedades estatales; las Cámaras y Corporaciones, colegios y Asociaciones Profesionales; las Mutualidades y Montepíos, incluidos los laborales; las demás Entidades públicas, incluidas las Gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración de la Hacienda Pública cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus Agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Participarán , asimismo, en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias establecidas por vía reglamentaria o por Ley, en el supuesto previsto en el artículo 10, letra K.

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

3.- ... ..

### **Comentarios**

Hay que distinguir tres tipos de obligados al deber de información dentro de este apartado: información a cargo de autoridades, a cargo de funcionarios y a cargo de otras entidades públicas o privadas.

Respecto al primer supuesto el concepto de autoridad ha de entenderse en el más amplio sentido de la palabra reconduciendo el término a todos aquellos quienes ejerzan funciones públicas.

Respecto a los deberes a cargo de los funcionarios ha de encuadrarse dentro de ellos, a estos efectos, a los denominados por la ley profesionales oficiales. Para determinar quienes son funcionarios públicos hay que remitirse a lo señalado en el artículo 1 de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado y para determinar quienes deben calificarse como profesionales oficiales a "los registradores de la propiedad, Notarios, Corredores oficiales de comercio, agentes de cambio y bolsa y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, Provincias, Municipios o Corporaciones Administrativas de Derecho público".

Antes de seguir adelante hay que resaltar que por la ley de 28 de julio de 1988 reguladora de Mercado de Valores se han suprimido los Agentes de Cambio y Bolsa

sustituyéndolos por entidades emisoras de valores, sociedades y agencias de valores, entidades todas ellas deberán cumplir los deberes de información de los antiguos Agentes de Cambio y Bolsa.<sup>39</sup>

Por último al hablar del deber de información a cargo de entidades públicas o privadas ha de entenderse esta expresión en su interpretación más amplia entendiendo entre otros supuestos a las Cámaras de Comercio, Partidos Políticos, Sindicatos y Asociaciones profesionales.

Las obligaciones que afectan a los supuestos indicados las podemos resumir en las siguientes.

En primer lugar las de aplicación la obligación genérica de dar información con trascendencia tributaria deducida de sus relaciones financieras, económicas o fiscales.

Con carácter específico respecto al deber de información de los profesionales oficiales no pueden éstos alegar el secreto profesional frente al deber de información,<sup>40</sup> solo como ya hemos expuesto “lo especificado en los artículos 11.4 de la Ley General Tributaria y 37.5 c) del Reglamento General de Inspección de los Tributos sobre el secreto del protocolo notarial relativo a los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, así como lo relativo a las cuestiones matrimoniales, con excepción de las referentes al régimen económico de la sociedad conyugal”.<sup>41</sup>

También con carácter específico y en relación con la autoridad y en general con quienes ejercen funciones públicas cabe añadir como hace la doctrina que la interpretación correcta de este precepto, debe hacerse añadiendo a la dicción legal la limitación siguiente “por razón de su función o cargo”.<sup>42</sup>

No se dice esto y en una interpretación literal y absurda pudiera “pretender por parte de algún funcionario inspector celoso de su obligación que la información solicitada a un funcionario se extendiese a todo lo que conozca con trascendencia tributaria, que en algunos casos será mucho más de lo que llegue a su conocimiento en esta materia mediante oficio o cargo”.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Vid. art. 109 de la Ley de 28 de julio de 1988 sobre Mercado de Valores

<sup>40</sup> [Mei 87], pp. 55 y 229

<sup>41</sup> [Lop 92], pp. 81

<sup>42</sup> [Gui 87], pp. 280

<sup>43</sup> [Gui 87], pp. 280



## **Consecuencias del incumplimiento**

Con carácter general hay que decir que el incumplimiento del deber de información a cargo de autoridades, profesionales públicos, profesionales y entidades públicas o privadas se califica como infracción tributaria simple.

El artículo 78 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, dice al respecto:

“Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción.

En particular, constituyen infracciones simples las siguientes conductas:

- a) La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.
- b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.
- c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal.
- d) El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.
- e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.
- f) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

2. Las leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos, que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la ley, por las normas reglamentarias de los tributos.

3. Por su parte, los reglamentos de desarrollo de esta Ley podrán especificar, dentro de los límites comprendidos por la misma, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índoles general antes mencionados”.

Pero aparte de que tales conductas de falta de colaboración puedan ser calificadas como infracciones simples también en casos especiales como delito de desobediencia a la autoridad de acuerdo con lo establecido en el artículo 556 del nuevo Código Penal de 23 de noviembre de 1995, que dice:

“Lo que sin estar comprendido en el artículo 550, resistiesen a la autoridad o sus agentes, o les desobedeciesen gravemente, en el ejercicio de sus funciones, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a un año”.

Respecto a las sanciones, si éstas responden a infracciones calificadas de simples consistirán en pena de multa comprendida entre 1.000 ptas. a 200.000 ptas., de acuerdo con el artículo 83.2 de la Ley General Tributaria con carácter general, sin perjuicio de la que pudiera corresponder de acuerdo con los criterios fijados en el indicado artículo y de lo que pudiera disponer al efecto la ley propia de cada tributo.

Si ese incumplimiento del deber de información es constitutivo del delito de desobediencia a la autoridad entonces la pena oscilaría entre seis meses y un año de privación de libertad de acuerdo con el artículo 556 del Código Penal.

Sanción peculiar se aplica al caso de incumplimiento de este deber por parte de las autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales ya que en estos casos y siempre que de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, la multa que proceda conforme al apartado 2 del artículo 83 de la Ley General Tributaria (como hemos señalado en líneas anteriores esta multa con carácter general oscila entre 1.000 ptas. y 200.000 ptas.), llevará aparejada la suspensión por el plazo de un mes, si su cuantía fuese superior a 1.500.000 ptas., por un plazo de seis meses, si fuera superior a 6.000.000 ptas. y por plazo de un año, si fuese superior a 30.000.000 de pesetas, según establece el artículo 86 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Respecto a la legalidad o no de esta sanción especial de suspensión aplicada a autoridades, funcionarios y profesionales oficiales se planteó recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 86 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril cuyo contenido era prácticamente igual al nuevo artículo 86 cambiando únicamente la cuantía referencial de las multas que eran menores.

El recurso de inconstitucionalidad se presentó por considerar que dicho artículo 86 vulneraba los artículos 9.3, 14 y 35.1 de la Constitución.

El Tribunal Constitucional en Sentencia 96/1990, de 26 de abril declara la constitucionalidad de dicho precepto en base a los siguientes argumentos:

"Es claro que la suspensión de funcionarios o profesionales es una sanción que se añade o acumula a la de la multa, pero se comprende fácilmente que ello no suponía una discriminación injustificada en el trato que el legislador dispensa a éstos pues no es igual la situación en que unos y otros se encuentran respecto de la Administración tributaria".<sup>44</sup>

Y añade "la suspensión de funciones que ahora examinamos afecta ciertamente al ejercicio del derecho al trabajo, en concreto al ejercicio de la actividad inherente a la función pública o profesión oficial para la que se esté invertido. Pero si tal medida sancionadora ha sido impuesta en virtud de una previsión legal y con respecto de las

---

<sup>44</sup> Fundamento Jurídico 5º A

oportunas garantías procedimentales, no se menoscaba de ningún modo el contenido constitucional del derecho al trabajo”.<sup>45</sup>

El tribunal rechaza por último que dicha sanción vulnere los principios de legalidad y de jerarquía normativa recogidos en el artículo 9.3 de la Constitución, al decir:

“ La línea argumental de los recurrentes parece partir de un determinado paradigma - el sistema penal- cuyos principios -recogidos en el CP- serían enteramente aplicables, sin excepciones ni modulaciones, en el ámbito administrativo sancionador, de suerte que cualquier apartamiento de tales principios por las normas administrativas sancionadoras determinaría fatalmente su contradicción con la CE: y tal sería el caso, ajuicio de los recurrentes, de los preceptores que ahora examinamos. Frente a este modo de razonar, es preciso declarar que la previsión legal de sanciones acumulables no sólo no es algo exclusivo de la LGT, y ni siquiera del Derecho Administrativo sancionador, sino que tampoco es extraña - y ello priva sin más de todo fundamento al reproche formulado- al propio CP, pues en dicho cuerpo legal no son infrecuentes las penas accesorias de otras principales, consistentes en la privación de derechos o del ejercicio de funciones cuando los sujetos penalmente responsables ejercen funciones o cargos públicos.

NO existe, por tanto, doble sanción en los preceptos impugnados, sino la previsión de una sanción (la suspensión ) que se acumula con carácter accesorio a la principal (la multa), y tal duplicidad, como ya dijimos antes, no puede estimarse injustificada o irrazonable. Nada impide, por lo demás, que la suspensión e inhabilitación para cargos públicos, previstas como penas accesorias d de otras principales en el art. 29 CP, puedan también ser objeto de sanciones administrativas, como así en efecto ocurre con carácter general en los casos de ejercicio de la potestad disciplinaria. Nada hay, por tanto, en los artículos de la Ley 10/1985 ahora examinados que permita sostener su apartamiento de los principios de legalidad y jerarquía normativa”.<sup>46</sup>

## ***D) Información a cargo de juzgados y Tribunales***

### ***Texto vigente***

El artículo 112.3 de la Ley General Tributaria, dice:

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

---

<sup>45</sup> Fundamento Jurídico 5º A

<sup>46</sup> Fundamento Jurídico 5º B

## ***Evolución legislativa***

La redacción de este precepto en los términos vigentes arranca de la Ley 10/1985, de 26 de abril.

## ***Comentarios***

En relación con este precepto hay que citar ante todo la Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1988, de 12 de julio que declara inconstitucional el artículo 57.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. Dicho precepto prohibía aceptar como prueba cualquier documento que contuviese actos o contratos sujetos a dicho gravamen si no se justificase el pago, exención o no sujeción de aquél. lo que supone una limitación a la tutela judicial efectiva. Ahora bien, "esta declaración de nulidad no afecta al mantenimiento del deber de colaboración de las autoridades judiciales, al que genéricamente se refiere el último párrafo del artículo 55 del Texto Refundido con remisión a la Ley General Tributaria, y que se concreta en el párrafo primero del mismo; deber que deriva implícitamente del general sometimiento de los poderes públicos a la Ley y de la unidad de los fines del Estado. Aunque el artículo 117.4 de la Constitución establece que "los Juzgados y Tribunales no ejercerán mas funciones que las señaladas en el apartado anterior (juzgar y hacer ejecutar lo juzgado) y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho "esta exclusividad no impide que en virtud del deber de colaboración entre todos los poderes del Estado, puedan imponerse al Juez obligaciones encaminadas al logro de otras finalidades públicas, entre las cuales puede figurar la de comunicar la existencia de un documento respecto al cual no se ha hecho efectivo el pago de un tributo"<sup>47</sup>

## ***Protección Jurídica de la información facilitada***

Los datos que se entregan a petición de la Administración en el ejercicio de sus funciones tienen el carácter de confidenciales y, por lo tanto, deben guardarse sobre ellos el debido secreto y utilizarse solo en el ámbito de la gestión tributaria.

La protección del deber jurídico de información ha sido una constante a lo largo de la historia y se ha realizado tanto a través de normas generales como específicas.

## ***Texto vigente***

El vigente artículo 113, establecido por la Ley 25/1995, de 20 de julio, dice al respecto:

21. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga

---

<sup>47</sup> [VVAA 95], pp. 397-398

encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

- a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.
- b) La colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social para el correcto desarrollo de los fines recaudatorios encomendados a la misma.
- d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

2. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieren corresponder, la infracción de esta particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito público, la Administración tributaria se limitará a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito, sin perjuicio de que pueda iniciar directamente, a través del Servicio Jurídico competente el oportuno procedimiento mediante querrela”.

#### Evolución Legislativa

Entre las referencias que pueden darse en torno a esta protección de los datos obtenidos por parte de la Administración tributaria podemos citar el artículo 144 de la Ley Larraz de 16 de diciembre de 1940, que decía:

“Los funcionarios que intervienen en la formación y conservación del Registro de Rentas y Patrimonio y en la gestión de la Contribución sobre Utilidades, sobre la Renta e Impuesto de Derechos Reales, vendrán obligados a guardar secreto profesional de los datos que conozcan por consecuencia de su función administrativa y en caso de violación incurrirán en el grado máximo de las penas fijadas por el código penal”.

El artículo 42.3 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal establecía que: “...cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de estos datos, estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los caso citados en los que se limitarán a deducir el tanto de culpa...”

El artículo 111.6 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, estableció al efecto:

"Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en este artículo, sólo podrán utilizarse para los fines tributarios encomendados al Ministerio de Economía y Hacienda y en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios, de contrabando, contra la Hacienda Pública y, en general, de cualesquiera delitos públicos.

Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos que se limitarán a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delitos, sin perjuicio de que la Hacienda Pública pueda iniciar directamente el procedimiento mediante querrela, en su caso. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave".

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986 siguiendo esta misma línea establece:

"Los funcionarios de la inspección de los tributos deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo".

En el plano de la cooperación internacional también se ha establecido esta protección exigiéndose guardar secreto en relación con la información obtenida a través de intercambios, así se recoge entre otros en el artículo 26 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 y en las directivas de la Comunidad Económica Europea 7/799, de 19 de diciembre y 79/1070 de 6 de diciembre sobre intercambio de información tributaria en la lucha contra el fraude fiscal.

Además la protección de la información obtenida se ha visto siempre reforzada por lo establecido en otras normas jurídicas, en especial, por lo establecido en vía administrativa y en vía penal.

En vía administrativa el artículo 7.1.j del Reglamento de régimen disciplinario de los funcionarios de la Administración Civil del Estado establece como falta grave la violación del secreto profesional y el nuevo Código Penal sanciona la revelación de secreto en los artículos 197 a 201, 417,418,422,535 y 536.

El artículo 18.1 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dispone que "cuantas autoridades funcionarios y otras personas al servicio de la Administración Tributaria tengan conocimiento de estos datos , informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo los casos previstos en las leyes".

Por último, la Orden de 18 de noviembre de 1999 regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como el suministro de información tributaria para las finalidades y a los órganos autoridades o entidades previstas, en cada caso, por el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria.

Esta protección de la información obtenida por exigencias del deber de información se manifiesta en los siguientes supuestos: análisis del secreto de personal al servicio

de la Hacienda Pública, utilización de la información en torno a los fines para los que fue solicitada y posibilidad de control sobre los datos en poder de la Administración por parte de los interesados.

Veamos, brevemente, cada uno de estos supuestos:

Respecto al primer supuesto, esto es, al secreto exigido al personal al servicio de la Hacienda Pública tiene carácter general y es exigible a todos los que por rasgos de su cargo o empleo tuvieran conocimiento de datos con trascendencia tributaria.

A este respecto hay que recordar el citado artículo 7J del Reglamento de régimen disciplinario de los funcionarios de la Administración del Estado, entre cuyas faltas muy graves se incluye la violación del secreto profesional.

Con carácter particular este deber de secreto profesional lo encontramos en el artículo 113 de la Ley General Tributaria y en el artículo 7.3 del Reglamento General de Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986 establece "que los funcionarios de la Inspección de los Tributos deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo".<sup>48</sup>

A este respecto hay que hacer dos aclaraciones: primera que si en el desarrollo de sus funciones llegan a conocer datos familiares, personales, de actividad negocial, etc. el secreto fiscal se extenderá también a ellos y no solo a los datos con trascendencia tributaria que hayan sido aportados<sup>49</sup> y segunda que la referencia que se hace a los funcionarios de la Inspección debe extenderse a cualquier persona que por razón de su empleo a cargo llegue a tener conocimiento de esos datos e informes.

Por último, conviene recordar que el deber de mantener el secreto no es absoluto sino que hay excepciones que legitima la revelación de los datos y que en nuestro derecho positivo aparecen recogidas en el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria. A este respecto, acertadamente se ha dicho que "el secreto impositivo sólo lo viola quien manifieste sin derecho las circunstancias del deudor impositivo... No está prohibida toda manifestación ni toda utilización, ya que en áreas de un interés público inexcusable, por mandato legal o previo consentimiento del interesado, dichos datos pueden ser revelados y afectos a una utilización distinta a la que fueron solicitados".<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Nosotros empleamos en este trabajo el término secreto como comprensivo también del de sigilo. Sin embargo en una mayor pureza técnica "el sigilo afecta a todas aquellas materias que el Inspector conoce pro razón de su cargo que no constituyen el secreto de un particular, mientras que el secreto afecta a lo que también es secreto de un particular, consiguientemente, el único punto a dilucidar, consiste en saber cuando se está en presencia de un secreto particular".

<sup>49</sup> [Lop 92], pp. 193

<sup>50</sup> [Kru 78], pp. 355-356

El segundo aspecto que exige un pequeño comentario es el relativo a la utilización de la información tributaria de terceros para fines para los que fueron solicitados. El fundamento práctico del secreto fiscal se centra por una parte en la protección de los intereses del sujeto sobre el que se proyecta la trascendencia de los datos aportados de forma que éste encuentra la garantía de que las informaciones que sobre él se han facilitado a la Administración pública, sea utilizada en exclusividad para los fines para los que fue solicitada y que el ámbito de intimidad que pueda resultar afectado quede restringido en aras a la armonización con otros derechos e intereses protegidos.<sup>51</sup>

No obstante también el fundamento del secreto descansa en la confianza que transmite la colectividad y a que ésta está igualmente interesada en el establecimiento y respecto del citado secreto ya que el interesado estará más inclinado a facilitar información si sabe que sólo se utilizará para los fines para los que se solicitó.<sup>52</sup>

Por último la tercera cuestión planteada es la relativa al control sobre los datos en poder de la Administración por parte de los interesados.

A este respecto y en contra de otras opiniones consideramos que no es necesario, no tan siquiera conveniente que se establezca un procedimiento que haga posible el control de los interesados sobre la información que les afecta, posibilitando el acceso a la misma y el derecho a la rectificación y cancelación y ello porque nada nuevo aportaría a su seguridad jurídica y a su derecho a la intimidad ya que la recogida de datos está restringida porque han de tener trascendencia tributaria y por su finalidad que ha de ser la de utilización de esos datos en materia fiscal y si por el contrario llevaría aparejada un aumento de burocracia y unos adicionales costes de gestión.

Además, en el caso de que el tener acceso a los datos tuviese una finalidad de corregir algún error, hay que tener en cuenta que detectado el mismo la Administración de oficio de acuerdo con el artículo 105 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común de subsanarlo y si es apreciado por el propio afectado éste siempre podrá instar a la Administración a su corrección mediante la prueba pertinente, abriéndole la plenitud de reclamaciones y recursos en el supuesto de la utilización del dato erróneo.<sup>53</sup>

## **CONCLUSIONES**

El deber de información se enmarca en el amplio campo gestión de los tributos, resultando de todo punto imprescindible para la correcta aplicación de los mismos.

---

<sup>51</sup> [Lop 92], pp. 195

<sup>52</sup> [Lop 92], pp. 196-202-203

<sup>53</sup> [Per 84], pp. 365-366



Ahora bien, si esta afirmación es incuestionable lo que resulta ya más delicado y por tanto origen de mayores controversias es el tema relativo al alcance y límites de este deber de información.

Para una correcta resolución de la cuestión hay que partir del objetivo perseguido y de la posición de ambas partes Administración y administrado en el proceso de aplicación del tributo.

Para ello hay que tener en cuenta que la Administración sirve con objetividad los intereses generales con sometiendo pleno a la ley a al derecho (artículo 103 de la Constitución) pero también que el tributo es un instrumento y no un fin ya que éste es el respecto al individuo y su mejor realización individual y social puesto que la Constitución no diseña un Estado, cuyo fin último sea el fisco sino que configura “un Estado social y democrático de derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico de derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político” (artículo 1.1 de la Constitución ) y en cuyo modelo “la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social” (artículo 10.1).

Pues bien teniendo esto en cuenta hay que pensar que para que puedan hacerse realidad los citados valores es necesario que “todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos para cuya exigencia hay que a la Administración dotarla de ciertas potestades que sin ellas no sería posible el actuar eficaz de la misma.

No puede a nuestro juicio plantearse entonces la posición de la Administración y el administrado en sede de confrontación ni de superioridad de la una sobre el otro, sino que partiendo de la igualdad sustancial entre ambas partes debe dotarse a la Administración de los medios necesarios para la correcta consecución de sus fines, por ello, todo deber impuesto a los ciudadanos debe ser el estrictamente imprescindible para hacer operativa y eficaz la acción de la Administración y además deber respetar en la máxima medida los derechos y libertades fundamentales de la persona, por ello, solo excepcionalmente y con las garantías debidas, -ex ante, concomitante y ex prot- pueden establecerse restricciones en ellos.

El resultado final será tanto mas satisfactorio cuanto sea el equilibrio entre derechos y deberes de la Administración y el administrado y mayor sea el comportamiento de lealtad entre ambos, pero sin olvidar lo que con gran agudeza ha dicho el profesor Furio Bosello: “en realidad no hay razón alguna en el mundo para que el administrador de los tributos deba fiarse de lo que dice el contribuyente o viceversa. Si de confianza hay que hablar es de la confianza en la exacta aplicación y certeza en la propia posición del administrado en el caso de un exacto cumplimiento de sus deberes legales”.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> [Bos 73], pp. 3

## Referencias

- [Aco 82] Acosta, R.: "Artículo 35 de la Ley General Tributaria", Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, tomo Y, edit. Edersa, Madrid 1982
- [Alo 86] Alonso, F.: "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de Inspección Tributaria", Revista Gaceta Fiscal, nº 39, año 1986
- [Aqu 79] Aquilmé, J.: "La colaboración social en la gestión Tributaria", en Estudios Fiscales, Madrid 1979
- [Bos 73] Bosello, F.: "L'anágrafe e la fidencia", en 24 ore, 7 di novembre, 1973
- [Cas 81] Casado, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco", Revista Hacienda Pública Española, nº 68, año 1981
- [Cas 87] Castromil, F.: "La obligación de facilitar datos a la Administración tributaria y el secreto estadístico", Revista Tributaria, nº 9, año 1987
- [deD] De Diego, J.: "El secreto profesional", Revista Protesto, Boletín Oficial del Ilustre Colegio de Abogados de Oviedo, nº 2, año 1996
- [Ese 91] Eseverri, E.: "La Transmisión de L'information aux autorités fiscales", Cabries de droit fiscal international, vol. LXVI, B, año 1991
- [Fal 89] Falcón y Tella, R.: "El levantamiento del secreto bancario frente a la Administración tributaria". Revista la Ley, nº 824, año 1989
- [Fer 96] Fernández, M<sup>a</sup> J.: "Gestión tributaria. Liquidación" en Manual General de Derecho Financiero, tomo segundo. Decreto Tributario, parte general, edit. Comares, Granada 1996
- [Guio 87] Guio, f.: "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda", edit. Lex Nova, Valladolid 1987
- [Inf 95] Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 25 de febrero de 1988 sobre "las tarjetas de crédito y la declaración anual de operaciones", en Revista Impuestos, I, año 1988
- [Kru 78] Kruse, H. W.: "Derecho tributario. Parte General, edit. Eclers, Madrid 1978
- [Lop 92] López, J.: "Los deberes de información tributaria", edit. Marcial Pons, Madrid 1992
- [Mei 92] Meilán, J.L.: "El deber de información de los profesionales a la

administración tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, año 1987

- [Men 86] Menéndez, A.: "El concepto tributario de profesional", edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1986
- [Pal 87] Palao, c.: "La potestad de obtener información de la Administración Tributarias y sus límites", Revista Gaceta Fiscal, nº 45, año 1987
- [Par 65] Parra de Mas, s.: "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal", en XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid 1965
- [Per 84] Pérez Luño, A.: "Derechos humanos. Estado de Derecho y Constitución", edit. Tecnos, Madrid 1984
- [San 83] Sánchez Serrano, L.: "Comprobación e investigación" en Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, tomo II, edit. Edersa, Madrid 1983
- [Sai 79] Publicaciones de la Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid 1979
- [VVAA 90] Varios autores: Consideraciones tributarias prácticas, edit. La Ley, Madrid 1990