



VNIVERSIDAD D SALAMANCA
DOCTORADO EN DERECHO
MENCIÓN DOCTORADO EVROPEO
PROGRAMA
"DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE"

LA INFORMACIÓN COMO INSTRUMENTO DE
ERRADICACIÓN DEL DELITO FISCAL

Director: Pr. Dr. D. José María Lago Montoro
Autor: Alex David Hernández Domínguez

SALAMANCA ~ 2016



Universidad de Salamanca

Facultad de Derecho

Área de Derecho Financiero y Tributario.

Campus Miguel Unamuno s/n

37007. Salamanca.

Por la presente el que suscribe, José María Lago Montero, profesor Titular Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca, hace constar, que bajo su dirección se ha realizado el estudio de investigativo denominado, *La información como instrumento de erradicación del delito fiscal*, por D. Alex David Hernández Domínguez, considerando que éste reúne dignamente y a plenitud todos los requisitos para la colación del grado de Doctor en Derecho, Mención Doctorado Europeo.

Pr. Dr. D. José María Lago Montero
Universidad de Salamanca
Salamanca. España. 2016

En muchos días de ocio lamenté el tiempo perdido. El señor guardó en sus manos cada instante de mi vida. Escondido en el corazón de las cosas. Él estaba alimentando las semillas para que se hicieran brotes, los botones para que fueran flores, las flores para que fueran frutos.

Yo dormía cansado en mi lecho, insensible, pensando que todo el trabajo estaba terminado. Desperté a la mañana y encontré repleto de miles de flores mi jardín.

Rabíndranat Tagore

A tí Señor, a N.S. Perpetuo Socorro y San Antonio, mi eterna gratitud.

De mi padre he pretendido adquirir su sencillez y dedicación al estudio, de mi madre su dedicación al trabajo, creatividad e inconformidad creo haberla heredado, mi abuela Lucina me enseñó principios, perseverancia y estímulo para luchar en la vida, todos en conjunto cada uno a su manera me proporcionaron cuidados y amor, a ellos, en unión de Petry, mis hijos Alex David, David Ricardo, Alejandro José y Adrián Arturo, mis nietos Paula Andrea y Oliver Alexander, mi hermana Yolanda Antonia y demás hermanos dedico estas páginas, al igual que a ti.

Mi agradecimiento:

Al Dr. José María Lago Montero, por su dirección y toda su colaboración.

Al Dr. Andrey Gromiko Urdaneta Morales, por creer en mí siempre y tenderme su mano amiga.

A la Dra. Rosa María Alfonso Galán, por haberme permitido vivir esta experiencia.

A la Lic. Josefa Paredes Guillén, por estar siempre a un lado con su estímulo y considerando interesantes mis manuscritos.

A D, María Francisca Hernández Díez, por sus consejos y colaboración.

A D, María Teresa Díaz Díaz, por su atención y colaboración.

A la Universidad de Los Andes de Mérida, Universidad de Salamanca, Alma Mater Studiorum Universit à Di Bologna y a la Scuola Europea di Alti Studi Tributari, mis centros de estudio.

Salamanca y toda tu gente, gracias por existir.

Bolonia y toda tu gente, gracias por existir.

ÍNDICE

	Página
ABREVIATURAS	5
CAPÍTULO PRIMERO	9
INTRODUCCIÓN. LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA	9
CAPÍTULO SEGUNDO	33
LA INFORMACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO Y DE TERCEROS	33
1. La capacidad económica de los particulares como objeto y fundamento del deber de información	33
1.1. La capacidad económica como principio	34
1.2. La información de la capacidad económica de los particulares	40
1.2.1. Deberes que tienen los particulares de informar sobre su capacidad económica	41
1.2.2. Derechos que asisten a los particulares en el suministro de su capacidad económica	49
2. Los obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria	70
3. Límites del obligado tributario ante el deber de proporcionar información con trascendencia tributaria	75
3.1. Los principios de reserva legal, de legalidad y de seguridad jurídica, en el manejo de la información tributaria que proporciona el obligado tributario	76
3.2. La no autoincriminación o derecho a no declarar contra sí mismo. Presunción de inocencia	84
3.3. El derecho a la intimidad del obligado tributario	97
3.4. El secreto de cara a las actividades realizadas por el obligado tributario	105
3.4.1. El secreto bancario un instituto en extinción	105
3.4.2. El secreto profesional	110
4. La ética y la cultura tributaria, dos aspectos de cara al obligado tributario en el suministro de su información	111
CAPÍTULO TERCERO	127
LA INFORMACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	127
1. La Administración tributaria	127
1.1. La administración tributaria transparente o ética	129

	Página
2. La difusión y obtención de información por parte de la administración tributaria.....	131
2.1. La difusión de información por la Administración tributaria	132
2.1.1. La atención debida a la consulta tributaria	134
2.1.2. Las notificaciones tributarias.....	138
2.2. Formas de obtener la información	142
2.2.1. Por el cumplimiento de deberes de información de carácter general	147
2.2.2. Mediante requerimiento administrativo:.....	148
2.2.2.1. La obtención de información por suministro y captación.....	148
2.2.2.2. La obtención de información de modo directo	150
3. La informática y telemática en las administraciones tributarias	152
3.1. La importancia de la informática y la telemática en la doctrina tributaria	154
3.2. La gestión de los tributos a través de los medios informáticos y telemáticos	156
3.2.1. Base Constitucional y principios que amparan la implementación de los sistemas informáticos y telemáticos	163
3.2.2. Antecedentes sobre la inclusión de medios informáticos y telemáticos en la legislación tributaria española, aspectos legales actuales del uso de estos medios de información	178
3.2.3. El uso de la informática y telemática en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, especial referencia sobre el uso telemático en algunas las administraciones de las Haciendas locales españolas.....	187
3.2.3.1. La técnica telemática en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.....	191
3.2.3.2. La técnica telemática en la Administración tributaria del Ayuntamiento de la Comunidad de Madrid.....	198
3.2.3.3. La técnica telemática en la Administración tributaria del Ayuntamiento de la Provincia Barcelona	204
3.2.3.4. La técnica telemática en la Administración tributaria de la Provincia de Zaragoza	206
3.2.3.5. La técnica telemática en la Administración tributaria de la Provincia de Sevilla.....	209
3.2.3.6. La técnica telemática en la Administración tributaria de la Provincia de Salamanca	211
3.3. Consideración de la adecuación de los medios telemáticos e informáticos en otros sistemas tributarios	213

	Página
4. El intercambio de información entre la Agencia Central y las agencias tributarias descentralizadas	236
CAPÍTULO CUARTO	253
LA DENUNCIA DEL DELITO FISCAL POR PARTE DE PERSONAS E INSTITUCIONES	253
1. Las actividades de elusión y evasión tributaria; el delito fiscal y el fraude fiscal, régimen legal.....	253
2. La denuncia de hechos fraudulentos o ilícitos contra fisco.....	268
2.1. La denuncia tributaria anónima	272
2.2. La autodenuncia del obligado tributario	276
3. La denuncia, la denuncia anónima y la autodenuncia en el ámbito internacional tributario	281
4. La participación de los medios de comunicación masivos en la lucha contra el delito fiscal	287
4.1. Límites que enfrentan los medios masivos de comunicación.....	293
5. La intervención de órganos de seguridad del Estado en la lucha contra el delito fiscal	299
5.1. La Guardia Civil, la Policía Gubernativa, la Vigilancia Aduanera	300
5.2. Guardia di Finanza	303
5.3. El Resguardo Nacional Tributario venezolano	305
6. Colaboración de las entidades financieras en el intercambio internacional de información tributaria	308
7. Colaboración de los colegios registrales y notariales en el suministro de la información tributaria	314
8. Colaboración recíproca de la Administración tributaria con Poder Judicial.....	321
9. Colaboración de información de los profesionales e intermediarios de la actividad fiscal	328
10. La colaboración en el suministro de información, requerida en Italia y Venezuela.	331
11. El refugio de los no colaboradores en el suministro de información de tributaria	334

	Página
CAPÍTULO QUINTO	345
CAMINO HACIA UN SISTEMA INTERNACIONAL ÚNICO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	345
1. Intercambio de información entre las Administraciones tributarias	345
2. El intercambio internacional de información trascendencia tributaria	346
3. Los modelos de intercambio internacional de información tributaria	360
3.1. Los aportes de la OCDE, al intercambio de información tributaria	360
3.2. El Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas	366
3.3. Las Directivas de la UE, en el intercambio de información	369
3.4. Las Directivas 2011/16/UE del Consejo	373
4. El intercambio de información entre la AEAT con la Administración tributaria EEUU, la Administración tributaria del Principado de Andorra y con el resto de las Administraciones tributarias de la Unión Europea y de otros países Europeo	386
5. Organismos internacionales tributarios asesores y cooperadores de naciones suramericanas. Intercambio de información tributaria entre la AEAT y Sudamérica	394
6. Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA - «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras». Camino hacia un sistema internacional único de información tributaria.....	406
7. El sistema único de intercambio automático de información tributaria... ..	421
CONCLUSIONES	427
CONCLUSIONI	437
RESUMEN	447
SÍNTESI	473
BIBLIOGRAFÍA	497
JURISPRUDENCIAS CITADAS	523

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional española
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC AA	Comunidades Autónomas
CDI	Convenio de Doble Imposición
CDIs	Convenios de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales
CEE	Comunidad Económica Europea
CIJ	Corte Internacional de Justicia
CPE	Código Penal Español
EE LL	Entidades Locales
ECOSOC	Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas
FJ	Fundamento Jurídico
ICE	Información Comercial Española
IEF	Instituto de Estudios Fiscales

IRPF	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
IRS	Internal Revenue Service
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LAEC	Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LGT	Ley General Tributaria
LHL	Ley de Haciendas Locales
LRJPAC	Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LOPD	Ley Orgánica de Protección de Datos
MC OCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OCDE (OECD)	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONG	Organización No Gubernamental
ONU	Organización de las Naciones Unidas
RGIT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

SSAN	Sentencia Audiencia Nacional
SSTC	Sentencia del Tribunal Constitucional
SSTJ	Sentencia del Tribunal Supremo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
STS	Sentencia Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TCEE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN. LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La información, si entrar en detalles sobre su etimología e historia, ha ido evolucionando con la sociedad. Esto se debe a que es un elemento utilizado por el hombre desde los anales de su creación, y mucho más allá, por todos los seres vivos que habita la Tierra. Sin embargo, a nuestro juicio, no se puede negar que el creciente número de los habitantes de este planeta han obligado que la sociedad requiera con mayor amplitud de la información para su desenvolvimiento y forma de proceder¹. De aquí, la gran importancia que tiene la información dentro del ámbito tributario y el interés que ha generado de parte de la doctrina por estudiar su comportamiento dentro de las diversas fases de la actividad impositiva. Interés al cual nos unimos con el aporte de esta investigación, sobre *La información como instrumento de erradicación del delito fiscal*, cuyo fin primordial es demostrar que la información como instituto de las ciencias sociales, al ser cubierta por el ordenamiento jurídico, se inviste de poderes especiales para en el caso de la actividad impositiva, permitirse difundir hechos de trascendencia tributaria, convirtiéndose de esta manera en un elemento determinante en la lucha contra el delito fiscal.

La Información aquí considerada, pasa por lo tanto a ser el centro de nuestra atención, lo cual amerita que la conozcamos y en tal cometido se hace necesario acudir a la doctrina para definirla. Así informar, en una primera aproximación, puede decirse que es comunicar. Sin embargo, para la doctrina no es realmente un término que se pueda interpretar de la misma forma. En un intento científico unificador de ambos vocablos, los especialistas en el tema

¹ Cfr. Deleuze, G.: "Posdata sobre las sociedades de control", *Revista Babel*, N° 21, Argentina, Traduc. Martín Caparrós, 1990. De su pensamiento se desprende, que la información social es un sistema de control, en tanto que es la propagación de consignas que deberíamos de creer o hacer que creemos. En tal sentido la información es un conjunto organizado de datos capaz de cambiar el estado de conocimiento en el sentido de las consignas transmitidas.

advierten que no hay que confundir la información con la comunicación, ya que la comunicación es el resultado sociológico del proceso, y el proceso propiamente dicho lo viene a constituir la información. Por su parte, la comunicación humana ha sido doctrinalmente considerada como el uso de la información en sí, es la acción o proceso humano y además técnico, de facilitar algo que se dice o sabe, a otro u otros, a muchos o a todos. Este algo que se comunica, que se participa simultánea y cooperativamente al informar, es un saber, un mensaje, «un contenido sublime o espiritual. Se mantiene entre personas, el conocimiento de algo, de un hecho, que en la medida que ejerce influencia entre los ciudadanos trasciende más públicamente, su connotación es más amplia; con una repercusión social más importante»².

Filosóficamente hablando, según la Real Academia Española, informar es «Dar forma sustancial a algo», y considerando apreciaciones científicas más rigurosas representa la «Probabilidad de que un mensaje dado sea recibido por un receptor de entre un conjunto de posibles mensajes, al mensaje menos probable se le asigna el máximo valor de contenido informativo, en cambio sí un mensaje es esperado, su contenido informativo es mínimo»³. Luego, si pasamos al ámbito civilista, observamos como la doctrina italiana destaca que, el carácter apropiado y adecuado de la información para establecer un punto objetivo de intereses dignos de tutela permite que se le pueda asignar el calificativo de « bien ». Y es que dicha denominación se hace relevante si tomamos en consideración la

² Cfr. BENITO JEAN, A.: *Fundamentos de la Teoría general de la información*, Madrid, Ed. Pirámide, 1982, pp. 184 y ss., quien interpretando a Raymond B. Nixón: *Investigaciones sobre la comunicación colectiva, rumbos y técnicas*, Quito, Ciespal, 1963 pp. 70 y 84, establece «La información debe ser entendida como un proceso, al que nosotros hemos denominado dialéctica informativa y que supone la puesta en relación –en comunicación– en torno a un objeto que se informa, de un ambiente social amplio. El objeto que se informa, el contenido de la información, es lo que se pone en común, después de haber sido objeto del proceso informativo, para ser compartido por muchos o por todos. Por eso, no debe confundirse información y comunicación: la primera constituye el tratamiento que recibe aquello que se va a comunicar; la comunicación es la consecuencia de ese proceso, una situación de comunicación.» Véase también, Benito, A., *Medios de comunicación social*. Gran Enciclopedia Rialp. t. VI, Madrid, 1972, pp. 119 y 124.

³ Cfr. SHANNON, C. y WEABER, W.: *La teoría matemática de la comunicación*, University of Illinois Press, Illinois, 1947, p. 19.

significación que adquiere la información, cuando se califica como útil para el cobro de una deuda ya existente⁴.

Desde punto de vista de su ubicación en el ámbito de las instituciones u organismos que se desenvuelven en la sociedad actual, el término información es apreciado como un «Conjunto de actividades, instituciones y efectos que tienen por objeto la colección, la transmisión, la elección, la presentación y la publicación de hechos considerados como significativos de la vida social»⁵. También, hay doctrinas que otorgan a la información el matiz de la condición humana de comunicar, estableciendo que la misma es hecho, acto, causa eficiente y resultado de la comunicación social⁶, en tanto que otras estipulan en cuanto a la información, que es toda clase de conocimiento o mensaje que se puede usar en razón de dar un mayor realce o fluidez a una decisión o acción⁷.

Para conocer más a fondo el instituto información hay que conocer su clasificación, para lo cual hay que tomar en cuenta el sector donde este término se ubica. Según una apreciación significativa en esta especialidad, la clasificación de la información se puede establecer de la siguiente manera: de acuerdo su contenido real, de acuerdo a su contenido informativo, en base a la fuente de procedencia, en relación con su fines o propósitos y también de acuerdo a la tipología de la información persuasiva. Luego, a nuestro juicio, la información tributaria que nos ocupa se ubica de acuerdo a la clasificación antes señalada en base a la fuente de procedencia, la cual puede ser oficial, si esta emana de los poderes públicos, u oficiosa, si proviene de grupos privados⁸.

⁴ Cfr. Perlingieri, P. – Ruscello, F.: *Instituzioni di Diritto Civile*, Napoli, 2003, p. 94.

⁵ Cfr. VOYENNE, B.: *La información hoy*, Barcelona, Ed. Mitre, 1984, p. 17.

⁶ Cfr. SÁNCHEZ BRAVO, A.: *Nuevo tratado de estructura de la comunicación*, Ed. Universidad Complutense, Madrid 1976, p. 13.

⁷ Cfr. BORGE, L.: *Teoría de los sistemas de información*, Ed. Ateneo, Buenos Aires 1976, p. 49.

⁸ Cfr. Xifta Heras, J.: *La información: Análisis de una libertad frustrada*. Editorial Hispano Europea, 1972, quien citaba como clasificación que se pueden hacer de la información la siguiente: «Atendiendo a su contenido real, la información presenta un triple aspecto, a saber: 1. Información de lo que le ocurre al hombre en sí, en cuanto soporte del acontecimiento (sensaciones, percepciones, emociones). 2. Información de las relaciones pasivas del hombre con el mundo exterior, basada en la observación empírica (acontecimientos o sucesos propiamente dichos). 3. Información de las relaciones activas del hombre con

En ámbito tributario, una doctrina significativa clasifica la información en base tres criterios, a saber, «-El sujeto obligado a suministrarla. -La forma de nacimiento del correspondiente deber. -Su inserción o no en un determinado procedimiento de liquidación». En tal sentido, el primer criterio, es el idóneo para ubicar la obligación de informar que recae sobre el sujeto pasivo o sobre un tercero. En cuanto al segundo criterio, perfectamente se puede decir, que la obligación de suministrar datos fiscalmente relevantes, nace en virtud de una norma jurídica que así lo establece de manera general e imperativa, o puede ser activado por un acto administrativo dictado por el organismo al cual el Estado le asignado dicha tarea envistiéndolo para tal fin de la potestad legal correspondiente. En estos dos primeros criterios, se aprecia que el deber de suministrar información recae sobre el sujeto pasivo obligado a tal requerimiento, o sobre un tercero para quien la información con trascendencia tributaria requerida le es ajena, de allí la importancia de que quede bien claro el origen de la información, es decir, quién la suministra o de donde proviene. Determinar la forma como se cumpla este deber, es algo que se observa en la carga de la

los demás, que se manifiestan en relaciones intelectuales (ideológicas, artísticas, contenidos científicos, etc.). Atendiendo al contenido informativo en su aspecto dinámico. 1. Información histórica: comunica los hechos que se produjeron en el curso del devenir histórico-social. 2. Información actual: se refiere al acontecer cotidiano o contingente. 3. Información prospectiva: se refiere a datos, hechos y opiniones, en su dimensión de futuribles. En base a la fuente de procedencia, la información ofrece varias posibilidades. 1. Oficial, si emana de los poderes públicos, u oficiosa, si nace de grupos privados. 2. Formal o informal, según se comunique a través de los medios tradicionales de información (prensa, radio, televisión, cine), o de otros canales más específicos (confidencias, rumores, etc.). 3. Clandestina: si se divulga contraviniendo una prohibición oficial. Confidencial: si se ofrece condicionada a su no difusión. Pública: no sujeta a límites. 4. Oral, escrita, icónica o cifrada, según sea el canal que la transmite. En relación con sus fines o propósitos. 1. Información cotidiana o contingente y no contingente, según lleve o no la nota de actualidad. 2. Información didáctica o recreativa, relativas, respectivamente a fines formativos o de diversión. 3. Información artística, científica, técnica, social, política, religiosa, histórica, etc. 4. Información instrumental, que aspira a producir el efecto deseado en el receptor y obtener la respuesta de éste, y expresiva, que responde a la necesidad física de comunicar nuestras vivencias. 5. Información documental, dirigida a conservar la traza de los hechos, ya sea por escrito, por la imagen o por el sonido (acumulada en archivos, bibliotecas, discotecas, etc.), o transitoria. 6. Información desinteresada, que obedece al impulso que nace de la libertad de la información, o persuasiva, que se dirige a influir en las actitudes, las opiniones o el comportamiento del público. La tipología de la información persuasiva, merece mención especial: sus tres manifestaciones especiales son: 1. Publicidad: opera en el dominio de los productos y servicios para estimular en el público el deseo o la necesidad de los mismos, con fines comerciales. 2. Propaganda: opera en el campo de las ideas y de los programas; aspira a su divulgación sugestiva e interesada. 3. Relaciones Públicas: se proponen consolidar una buena imagen de las instituciones que promociona».

prueba. En cuanto al tercer criterio, debe tenerse en cuenta que el requerimiento de información tributaria puede acontecer en un determinado procedimiento de liquidación, pudiendo este parte de la actividad instructora o independiente de cualquier procedimiento actual. En el primer supuesto, la necesidad de un determinado dato o elemento de hecho se ha originado en el propio procedimiento, por requerimiento legal. Por el contrario, si la información se produce al margen de su procedimiento concreto, las consecuencias de esta información son más bien de hecho, por detectarse contribuyentes o hechos imponibles. La información así abstractamente obtenida pre constituye una prueba que podrá ser utilizable en futuros procedimientos⁹.

Ubicados ya en ámbito jurídico, se puede expresar que el deber y el derecho a recibir y suministrar información se encuentra entre las normas fundamentales reconocidas constitucionalmente para la Administración y sus

⁹ Cfr. Palao Taboada, C.: "La potestad de obtención de información de la administración tributaria y sus límites", en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a: César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, pp. 896-897, quien a su vez estipula que [corresponde a Mantero el mérito de haber formulado por primera vez en la doctrina española esta distinción básica, a cuyos dos miembros denomina respectivamente «por suministro» y «por captación», así como el de haber dedicado a la información tributaria la atención que merece.] Ver también, Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 4ª ed., Madrid. Edersa, 1990, pp. 441 y ss., para quienes existen dos tipos de investigaciones que enriquecen la clasificación de la información en el quehacer tributario, saber: *la de datos propios*, la cual proviene de la misma persona para la cual se le adjudica la trascendencia tributaria, y la de datos *referenciados*, que es aquella información que proviene de una persona pero tiene trascendencia para otro sujeto diferente a aquel de la cual emanó. Usualmente, un dato referenciado es también dato propio, constituyendo esto una extravención de la fuente de donde proviene. Como ejemplo estipulan «la relación de personas a las que se ha retenido parte de la cuota de un impuesto es un dato propio para la persona obligada a retener y a declarar; pero es un dato referenciado para las personas que aparecen relacionadas en la declaración.» Agregan, «La distinción no es superflua porque el dato propio tiene eficacia sólo en relación a la persona de quien procede, mientras que el dato referenciado afecta además a otra persona.» Como complemento a la distinción antes desarrollada agregan que en la obtención de información por suministro acontece en aquellas situaciones en que legalmente se establece que debe suministrarse determinados datos sin el requerimiento previo de la Administración tributaria, ejemplo «relaciones de operaciones con terceros que los obligados deberán declarar en el mes de abril respecto del año anterior.» Luego, en el caso de la obtención de información por captación se caracteriza por un ejercicio particular de la Administración, en el que se destaca la exigencia a una persona específica de que consigne algún o algunos datos concretos, dando por descontado que si no se requiere la información no va a ser proporcionada. Así, «En la obtención por suministro, la Administración *espera* que se le proporcione los datos, de manera que, si no sucede así, exige el cumplimiento de la norma que ha establecido tal obligación con carácter general; en la obtención por captación, la Administración debe tener siempre la iniciativa, ya que el poseedor de los datos no los proporcionará a menos que se le requiera individualmente para ello. La distinción tiene su trascendencia en cuanto que la normativa y el procedimiento de obtención son diferentes en cada caso».

administrados, siendo este presupuesto básico recogido en la mayoría de las constituciones de los Estados donde impera un régimen de derecho. Y es que en estos Estados, la información es regulada o sometida a condiciones que permitan su calificación como disciplina jurídica.

A nuestro juicio, la necesidad del establecimiento de una situación de orden en lo que a información se refiere conlleva, por lo tanto, que la información pase de ser un hecho que acontece en la sociedad, a ser un acontecimiento que amerita su regulación a través de un conjunto de normas jurídicas que garanticen su pleno desarrollo y eficacia práctica. Acompaña a nuestro criterio una destacada doctrina francesa¹⁰ para quien el derecho de la información «...cualquiera que sea la denominación que se defienda...» lo constituyen un conjunto de normas «nacionales, pero también, y cada vez más, europeas e internacionales» que rigen el ejercicio de la función de informativa y comunicacional; normas que conforman el marco en donde debe efectuarse la información y la comunicación, que a su vez estipulan los medios empleados y el contenido de sus mensajes. Estas normas deberían significar, «la expresión y la puesta en práctica de la elección del papel asignado a la información en la sociedad, de lo que puede esperarse de ella, del equilibrio que se quiera establecer entre información y otras actividades, derechos e intereses individuales y colectivos».

En la sociedad actual comúnmente denominada de información y que nosotros nos hemos permitido denominar como *la sociedad de la información tributaria* debido a la relevancia que tiene el intercambio de datos tributarios para la estabilidad económica de las Naciones del mundo, la interrelación entre la Administraciones y sus administrados viene a ser un acontecimiento fundamental donde se plantean desafíos y se esperan respuestas. De ahí que el Derecho administrativo moderno considere tal proceder como un hecho definitivamente

¹⁰ Cfr. De Droit des Médias, E.: “El derecho de la información a la luz de los derechos humanos”, en *Información, libertad y derechos humanos. La enseñanza de la ética y del derecho de la información*, 2º Congreso Internacional de Ética y Derecho de la Información, Valencia, Fundación COSO de la Comunidad Valenciana para el Desarrollo de la Comunicación y la Sociedad, 2004, p.17.

determinante, que requiere el establecimiento de unos procedimientos de actuación a seguir. Así, la información al ser normada o controlada legalmente proporciona la garantía necesaria y la pertinencia debida en la toma de decisiones, determinando el contenido de derecho de información que tiene el ciudadano con sus respectivos límites, siendo necesario establecer si a éste lo tutela un derecho fundamental o un derecho subjetivo frente a la Administración. Por lo tanto, las normas que rigen la comunicación entre la Administración y el ciudadano van a definir el modelo administrativo que debe imperar en su suministro y captación, la existencia de una opinión pública, el sistema democrático y el Estado de Derecho¹¹.

Al ubicar la información dentro de las fuentes del derecho, se debe considerar que este no es un instituto único dentro de un derecho específico y que abarca las diversas especialidades que conforman el ordenamiento jurídico, a saber, entre otros tantas derecho el: constitucional, administrativo, civil, laboral o procesal. De tal suerte que un mismo hecho puede vincular una norma con varias especialidades del derecho¹².

A nuestro entender, en la especialidad tributaria, la fuente del derecho de información se sitúa en el caso español, centro de atención de esta investigación, principalmente en el Derecho constitucional y en el Derecho tributario, es decir, en tanto en la CE como en la LGT, así como también en las diversas leyes y reglamentos que rigen quehacer impositivo de esta nación. En igual sentido, se orienta la actividad tributaria informativa en otros países en términos legales, como es el caso de las naciones de Italia y Venezuela que ciñen la respectiva actividad

¹¹ Cfr. García Macho, R.: *Derecho administrativo de la información transparente*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 28.

¹² Cfr. Serra, Ll de C.: *Régimen jurídico de la información. Periodistas y medios de comunicación*. 1ª ed., Barcelona, Ariel, 1996, p. 20.

a lo estipulado en sus respectivas constituciones y leyes, tanto orgánicas como especiales¹³.

En diversos países, y en la mayoría de los que conforman la Unión Europea, la información es tomada en consideración también en sus preceptos

¹³ La CE establece en su artículo 20.1.d «1. Se reconocen y protegen los derechos:... d) A comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión. La ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia y al secreto profesional en el ejercicio de estas libertades.» a su vez, la LGT en su Título III, La Aplicación de los Tributos, Capítulo I, Principios generales, explana en sus secciones de la primera a la cuarta una amplia normativa sobre los deberes, derechos y colaboraciones relativos a la información tributaria cuyo cumplimiento corresponde honrar tanto a la administración como a sus administrados y otros vinculados a dicho ejercicio administrativo. Así, se observan estipulaciones al ámbito de aplicación de los tributos y la competencia territorial en su aplicación; sobre el deber de información y asistencia a los obligados tributarios; sobre las publicaciones; las comunicaciones y actuaciones de información; las consultas tributarias escritas, los efectos de contestaciones a las mismas; así mismo, sobre la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles; los acuerdos previos de valoración; también se establece una regulación colaboración social en la aplicación de los tributos, donde además de la colaboración social se estipulan las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar; igual, el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria; así como como también, una sección específica para la utilización de tecnología informática y telemática. Todo esto se indica con la pretensión de dejar claro el carácter jurídico que impera en la información tributaria. Así mismo, se hace necesario destacar que los puntos señalados, enunciados de los diversos artículos que conforman el Título de la LGT en comento, serán objeto de su consideración y análisis, en el transcurso de la presente investigación. En *Italia*, la fuente del derecho a informar y ser informado se puede extraer de su Constitución, por una parte, del derecho a la comunicación estipulado en el artículo 15, de lo contemplado en el artículo 21 en relación a la libertad de manifestar libremente su pensamiento, luego en lo que se refiere a la actividad tributaria, a nuestro juicio, la base radica en lo preceptuado en la Ley 27 julio de 2000, n.212, "Las disposiciones del Estatuto de los derechos de los contribuyentes" publicado en la Gaceta Oficial no. 177 del 31 de julio 2000, en cuyo artículo 1 se estipula «Las disposiciones de esta Ley, de conformidad con los artículos 3, 23, 53 y 97 de la Constitución, son los principios generales del impuesto y se pueden renunciar o modificados por leyes especiales...», es importante destacar, que dicha ley como su denominación lo indica es contentiva de derechos de los contribuyentes. De igual forma, La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, promulgada en la Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo del año 2000, establece en su Exposición de Motivos que en el Título IV Del Poder Público. Capítulo I De Las Disposiciones Fundamentales. Sección Segunda De la Administración Pública « Se consagra en favor de ciudadanos y ciudadanas, el derecho a la información oportuna y veraz por parte de la Administración Pública. Este derecho adquiere suficiente amplitud y precisión, ya que abarca lo relativo a las actuaciones de las cuales sean parte interesada, así como al conocimiento de las resoluciones definitivas que se dictaren, y acceso a los archivos y registros administrativos, salvo las excepciones legales. Como complemento a esta disposición se establece la prohibición absoluta de la censura a los funcionarios públicos en relación con su deber correlativo al derecho a la información consagrado en esta disposición». Así, en el contenido de sus artículos 28; 141 y 143 se estipulan mandatos a tal efecto. También, en el caso venezolano el Código Orgánico Tributario venezolano, recientemente modificado mediante Decreto 1434, de la Presidencia de la República con rango, valor y fuerza de ley, publicado en la Gaceta Oficial No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, establece medidas expresas en su Título IV, Capítulo I, destinadas a diseñar e implantar un registro único de información que abarque todos los supuestos, exigidos por las leyes especiales tributarias, establecer sistemas de información, proponer, aplicar y divulgar las normas en materia tributaria, así como, un conjunto de medidas destinadas a la comunicación.

constitucionales y legales, normando su ejecución, pero respetando todos aquellos aspectos que la caracterizan como de ejercicio libre, transparente y confiable. Esto lo podemos apreciar si consideramos las Directivas establecidas dentro de esta Unión de países de Europa, las cuales tiene como fin regular el intercambio de la información tributaria, en el ámbito de esta región comunitaria¹⁴.

Y es que la información es fundamental en el régimen jurídico tributario, debido a la función asistencial que ésta ejerce sobre el obligado tributario al recordarle, incluso en la oportunidad tope o determinante, cuales son los deberes que este administrado deben cumplir y que derechos le asisten de acuerdo a la ley. Desde el punto de vista informativo, el Estado, a través de sus organismos correspondientes difunde la norma jurídica aplicable y a su vez toda aquella interpretación administrativa que pueda atribuírsele a la misma, con ejemplo sobre algún caso concreto donde se ejerza a plenitud su aplicación. Desde el punto de vista asistencial, corresponde a la administración proyectar las interpretaciones hechas en el desempeño que de acuerdo a la Ley le corresponde efectuar para los administrados.

Se debe tomar en cuenta, por lo tanto, que la información jurídica adquiere el matiz tributario cuando en su contenido se logra organizar la interpretación de las normas que rigen esta disciplina, mientras que la asistencia tributaria, a pesar de estar sustentada en esos sistemas de interpretación, está supeditada también a la estructura jurídica que regula los procedimientos de gestión tributaria, incidiendo en su configuración. Por lo tanto, informar en el ámbito tributario, obliga no sólo a las consideraciones de requerimiento de datos por parte de las administraciones, tal término debe ser entendido también en un sentido de asistencia o amparo del obligado en el cumplimiento de este deber¹⁵.

¹⁴ Vid. Directiva 77/799/CEE, y los actos modificativos de las mismas en las: Directiva 79/1070/CEE; Directiva 92/12/CEE; Directiva 2003/93/CE; Directiva 2004/56/CE; Directiva 2004/106/CE; Directiva 2006/98/CE.

¹⁵ Cfr. Fabra Valls, M.: *Régimen Jurídico de las actuaciones de información de los obligados tributarios*, Navarra, 1ª ed., Aranzadi, 2011, pp.13.

La información jurídica dirimida en el ámbito tributario, es de un acontecer singular: su difusión se ejecuta totalmente en determinadas ocasiones y es individualizada en otras. Es total, a nuestro entender, cuando la misma obedece a una amplia divulgación, correspondiendo esta actividad a todos aquellos organismos del Estado a quienes la Ley asigna tal cometido y cuya ejecución se debe encauzar dentro unos lineamientos legales, igualitarios, éticos y transparentes. En tal sentido, es importante resaltar que la transparencia es considerada doctrinalmente como un presupuesto del Derecho administrativo de la información, que ha adquirido relevancia dentro de la Unión Europea por lo establecido en el art. 1.2 del tratado firmado en Maastricht en 1992, y posteriormente en los arts. 1.2 y 11.3 del Tratado de Lisboa. Luego, cuando la información es tratada en sentido individual, la misma amerita la consideración de un trato sigiloso o prudente de lo que se aprecia. Por lo tanto, es tarea de la Administración tributaria el resguardo de la información que recibe de sus administrados y el mantener en secreto la información que del mismo posee, situación la cual transmite e imparte confianza al ciudadano, ya que él aspira que la información que al mismo atañe se maneje con la reserva del caso, hecho que depende de la situación en que él se encuentre¹⁶.

Por otra parte, a nuestro juicio, en las naciones donde impera un sistema pleno de derechos, el tratamiento jurídico que se adjudica a la información la blindará cualquier manipulación política y subjetiva que pueda surgir de los órganos administrativos que tienen a su cargo su manejo y resguardo, motivo fundamental para instar a cumplir a cabalidad con su deber al obligado a suministrarla. La administración política y jurídica debe estar al margen de aquel proceder que en tiempos remotos según Beccaria¹⁷ convertía a quienes estaban encargados de su ejecución en garantes sin razón del Fisco, a tal punto que «El juez era, pues, el abogado del fisco más que un indiferente investigador de la verdad; un agente del erario fiscal, más que el protector y el ministro de las leyes». A nuestro entender,

¹⁶ Cfr. García Macho, R.: *Derecho administrativo de la infor...* cit., p. 28.

¹⁷ Cfr. Beccaria Bonesana, C.: *De los delitos y de las penas*, Introducción, notas y traducción de Francisco Tomas y Valiente, Madrid, Aguilar, 1982, pp. 177 y 178.

ya no es época de que «Los delitos de los hombres eran el patrimonio del Príncipe...», pues cada día, la transparencia en la justa administración de la leyes debe estar presente para incentivar que surja la transparencia igualmente de quienes están obligados a acatarla.

La información ya regulada jurídicamente, al ubicarse dentro del ámbito tributario, debe tener un contenido que se adecue a las necesidades del sistema impositivo. A nuestro juicio, se requiere saber: quién debe informar y por qué motivo, cuándo y cómo debe hacerlo, con qué frecuencia, que destino debe tener el hecho informado y, por último, qué es lo que se debe informar o cuál debe ser el contenido de la información. La respuesta a estas interrogantes, atañe al instrumento legal que da cabida a la información dentro de la especialidad tributaria. Esto en resumen se traduce en deberes y derechos, tanto de la Administración tributaria como de sus administrados.

A nuestro criterio, en respuesta a las interrogantes de quién debe informar, se debe considerar: Primero, que el suministro de información con trascendencia tributaria atañe tanto a la Administración tributaria como a los administrados, es decir, a lo que clásicamente se denomina dentro de la doctrina el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, -en esto no hay duda la ley es clara al establecerlo así. Segundo: que el motivo por el cual se debe informar tiene relación con la posesión de riqueza, por lo tanto lo que corresponde informa es el devenir económico de una persona física o jurídica durante un periodo de tiempo, todo esto de común acuerdo con que en la ley se establece al respecto.

En este orden de ideas, para aclarar cuándo y cómo debe hacerlo, con qué frecuencia y que destino debe tener el hecho informado, se debe tomar en cuenta que la masificación de administrados, imperante en casi la totalidad de los sistemas tributarios, ha requerido con premura y con carácter obligatorio un cambio en la gestión o manejo de los mismos y de esto, a nuestro entender, no se escapa ninguna Administración tributaria a nivel mundial. Significativo ha sido el

cambio en la obtención de información con trascendencia tributaria para las administraciones respectivas de cada lugar, bien sea estatal, local o de provincia. Para enfrentar esta evolución, los sistemas suministro y localización de datos con trascendencia tributaria han tenido que ser actualizados y puestos a tono con la realidad imperante, para así facilitar la gestión de los tributos. Por lo tanto, han tenido que considerarse e interrelacionarse aportes tecnológicos, actualización y capacitación de elemento humano, así como también, la revisión y emisión de leyes, han tenido que considerarse e interrelacionarse para el cometido de renovación que exige constantemente el sistema tributario¹⁸.

La iniciativa legal dirigida en este sentido, se puede observar en el caso español en la exposición de motivos de la LGT de 2003, donde se denota la inquietud ya existente desde 1995 de cara a su aplicación dentro del sistema tributario, planteándose impulsar el cumplimiento espontaneo de las obligaciones tributarias, lo que conllevó entre otras decisiones la modificación de la codificación en la Ley 25/1995 de 20 de julio. Luego, en la codificación vigente se revisan y perfeccionan los mismos planteamientos en busca de una cohesión y sistematización más acorde con las nuevas exigencias que el crecimiento de los administrados amerita. Por lo tanto, se incorporan normas que posibilitan la utilización de nuevas tecnologías que permitan la modernización de los procedimientos tributarios, adecuándolos al creciente número de contribuyentes

¹⁸ Cfr. López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 8, en cuyo Prólogo, Eserverri, E., diserta sobre la evolución que se ha suscitado en el sistema tributario español tanto en el cambio de las relaciones Fisco-contribuyente, como también en la gestión de los tributos, con los nuevos mecanismos para recabar información sobre la capacidad económica de los ciudadanos que las autoridades correspondientes han puesto en práctica, tratando de aminorar el distanciamiento entre las relaciones Hacienda-contribuyente. A su entender, la complejidad del fenómeno tributario requiere, que la gestión de los órganos de inspección de los tributos vaya unida a canales de información que facilite la localización de datos con trascendencia tributaria para de esta forma poder tener mejor visión sobre las realidades contributivas. A su vez, considera que « Un sistema tributario que utiliza para la gestión de sus figuras impositivas un modelo generalizado de autoliquidaciones no puede servirse sólo de los datos que espontáneamente le suministra el sujeto pasivo, y por ello, la necesidad de acudir a terceras personas (agentes económicos, profesionales, entidades financieras, funcionarios públicos, jueces y magistrados, entre otros) para alcanzar con mayor sensación de realidad los niveles de capacidad contributiva que manifiestan los ciudadanos».

del erario público, pero a nuestro juicio, limitando la seguridad y garantía de los obligados tributarios en ciertos procedimientos. Entre otros y a manera de ejemplo, se puede citar, el procedimiento de determinación en el IRPF, así como también, el manejo de la información con trascendencia tributaria que respaldará la liquidación efectiva de este tributo.

En tal sentido, se destaca, que en el procedimiento de determinación del tributo es iniciada por el sujeto pasivo a través una declaración que presenta. Esta declaración está llamada a reflejar la realización del hecho imponible, debiéndosele anexar los datos necesarios para que la Administración tributaria competente pueda practicar la liquidación. Estudiosos del asunto, en el caso español, destacan, lo parca que se aprecia la regulación que le da la LGT, a la tramitación de este procedimiento, también resaltan que para 1963 la información que poseía la Hacienda Pública era escasa, siendo comprensible que la liquidación se practicara tomando en cuenta únicamente los datos de trascendencia tributaria proporcionados por los sujetos pasivos. Luego, las condiciones han cambiado; la utilización masiva de canales de información en poder de la Administración tributaria le permite obtener información con trascendencia tributaria antes de que el mismo obligado la proporcione y la utiliza para la liquidación correspondiente. Se aprecia por lo tanto que no existen limitaciones: los órganos de gestión no se encuentran supeditados por los datos e informaciones que originalmente proporcionen los administrados, tienen plena facultad para requerir otros que garanticen su cabal desempeño¹⁹.

¹⁹ Cfr. Tejerizo López, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria”, en *Estudios en homenaje al profesor PÉREZ DE AYALA*, Madrid, DYKINSON, 2007, p. 436, quien con relación a los cambios nuevos en el sistema tributario español propiciados en LGT, estipula «La asunción de nuevas e importantes funciones por parte de los órganos de gestión no vino acompañada de una regulación adecuada, lo que en buena medida propició unos defectos en su actuación (sobre todo, un inadecuado deslinde de competencias, y una incorrecta forma de manifestarse) que han sido puestos de relieve por la doctrina de modo reiterado. La nueva LGT ha supuesto un paso decisivo en el buen camino, aunque sus normas todavía pueden ser objeto de crítica. En particular: a) Sigue sin estar todo lo claro que debiera el deslinde de competencias entre la gestión y la inspección. b) Los procedimientos de determinación del tributo se regulan de una manera un tanto confusa y reiterativa. c) En la actuación de los órganos de gestión siguen primando los objetivos de eficacia, en detrimento, en algunas ocasiones, de los demás principios y reglas constitucionales. En estas circunstancias no es posible conseguir que el cumplimiento del deber de contribuir (también constitucional)

En nuestra opinión, la utilización masiva de canales de información debe ceñirse en todas las administraciones tributarias plenamente a la norma, de manera que no se presenten extralimitaciones en el ejercicio de la potestad de dichas administraciones.

Además, el cambio, al cual antes nos hemos referido, exige cultivar en el obligado tributario, su participación efectiva y voluntaria, en el suministro de información con trascendencia tributaria, ante lo cual cabe destacar que el sistema español de gestión tributaria se organiza alrededor de los conceptos [...de «deber» y de «potestad» —e incluso cabría la posibilidad de calificar la situación como «relación de sujeción especial»— antes que en la bienintencionada expresión de «colaboración» ...esto es lo que sucede... con los deberes y las potestades de información tributaria]²⁰. A nuestro juicio, se hace necesario el buen uso la norma y reglamentación existente al respecto, de manera de mitigar la conflictividad en las actividades de las administraciones tributarias y garantizar tanto la seguridad jurídica de los contribuyentes, como el equitativo tratamiento del mismo, sin omitir las funciones le han sido encomendadas a las administraciones de acuerdo a la Constitución y las leyes.

Las normas que limitan las actividades de requerimiento de información, están influidas por el fin supremo que conlleva la tributación de la contribución de todos, a las cargas públicas, que hace inquisitivo de cierta manera el papel que desempeñan las instituciones destinadas a garantizar su cumplimiento. Luego, a pesar del conocimiento que tenga la Administración del incumplimiento por parte del obligado tributario de sus deberes, sus desempeño tiene que encausarse dentro de los lineamientos legales correspondiente ya que esto conlleva un sano

se lleve a cabo sino con gusto, al menos sin traumas y resistencias excesivas. Y es absolutamente necesario para nuestra sociedad que esto se consiga».

²⁰ Cfr. Sesma Sánchez, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2001, pp. 20 y ss, para quien también «uno de los exponentes máximos del auxilio que precisa la Administración tributaria para el ejercicio de sus funciones es la obtención de información, del propio sujeto pasivo o de terceros, útil o potencialmente útil para la gestión tributaria entendida ésta en su acepción más amplia. La información es hoy en día vital e imprescindible para aquélla. Como de forma voluntaria no se obtendría fácilmente, esta colaboración informativa (documental o no) se asegura mediante su tipificación legal...».

ejercicio de la facultad otorgada, es decir, la Administración tributaria en la ejecución de las amplias facultades que le han sido otorgadas, no debe apartarse de la utilización de los tramites procedimentales legalmente establecidos²¹.

También, otras posiciones doctrinales consideran que el ejercicio de la potestad de la Administración tributaria debe estar ceñido siempre dentro unos lineamientos específicos o determinados «...como requisito mínimo para que pueda ser calificada de actividad legítima»²².

Siguiendo la misma línea de las doctrinas recién expuestas, otro significativo y relevante pensamiento del quehacer tributario, advierte que la transformación que sea ha suscitado en las relaciones entre la Administración tributarias y los administrados «...ha convertido el acto tributario en un acto de los denominados “actos en masa”, sometido a un creciente proceso de informatización». A esta multiplicidad de requerimientos informativos por parte de la Administración tributaria se debe agregar la delegación de actividades a los administrados, que antes eran atendidas por este organismo recaudador. La concepción moderna de las relaciones tributarias viene a estar representada, primordialmente por la implementación de las autoliquidaciones, de las retenciones y del surgimiento de facultades inquisitivas dentro del sistema tributario, convirtiendo un acto administrativo tributario normativo de aplicación singular en un acto informatizado²³.

²¹ Cfr. Sánchez González, S.: *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Torino, Caracas, 2005, p. 13.

²² Cfr. García de Enterría, E., Fernández, T. R.: *Curso de derecho administrativo*, Tomo II, cuarta ed., Madrid, CIVITAS, 1993. p. 432.

²³ Cfr. González García, E.: “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria”, en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad San Martín de Porres, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres, No. 1, Año 1, Revista Electrónica, abril 2007, pp. 3 y ss.

²³ Cfr. García de Enterría, E., Fernández, T. R.: *Curso de dere...*, cit. p. 432.

²³ Cfr. González García, E.: “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria”, en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad San Martín de Porres, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres, No. 1, Año 1, Revista Electrónica, abril 2007, pp. 3 y ss.

El acaecimiento de la masificación de los administrados, no una es una situación que se acontece solamente en el ámbito tributario español, también el mismo abarca otras latitudes como es caso de países Italia y Venezuela que han tenido ajustar normas y procedimientos dentro de su sistema impositivo para ejercer una efectiva actividad tras la búsqueda de hechos e informaciones que aseguren una eficaz recaudación tributaria. De igual forma, en estas naciones la masificación ha ocasionado que se le transfiera a los obligados tributarios tareas administrativas bajo un llamado de colaboración, quizás en alguna de esta, sin una asistencia adecuada plenamente que abarque todo el universo de quienes son requeridos a cumplirla, dando cabida, a nuestro juicio, a una transferencia de responsabilidades que comprometen a los administrados. Por otra parte, al igual que el Reino de España, estas naciones se han visto en la necesidad de realizar notables esfuerzo de actualización tanto normativo²⁴, como tecnológico, lo cual con detalle podrá ser apreciado más adelante en el Capítulo Segundo, en el segmento dedicado a la consideración de la adecuación de los medios telemáticos e informáticos en otros sistemas tributarios.

Considerar qué es lo que se debe informar, amerita tomar en cuenta que existe un consenso doctrinal universal en relación a la importancia que tiene el factor económico dentro del sistema tributario de cualquier país; de ahí la relevancia que tiene lo económico dentro de la difusión de la información con trascendencia tributaria. En tal sentido, es importante destacar que la sociedad se mueve actualmente en un intercambio constante de bienes y servicios, que genera el enriquecimiento de los ciudadanos y el cual debe trascender al organismo que

²⁴ La adecuación normativa se aprecia en lo que respecta a la nación italiana en estipulaciones contempladas en la Ley 27 julio de 2000, n.212, "Las disposiciones del Estatuto de los derechos de los contribuyentes", así como también, en leyes especiales, promulgadas en la referida nación. En cuanto a Venezuela, la realidad legal es parecida ya que en esta nación la adecuación proviene de su codificación tributaria es también recogida por leyes tributarias especiales promulgadas para atender dicho requerimiento. Vid. Código Orgánico Tributario venezolano, artículo 103. De igual forma, obsérvese lo estipulado para la declaración de información, en el Decreto de la Presidencia de la República No. 1.435, de fecha 17/11/2014, con rango, valor y fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al igual que el Decreto de la Presidencia de la República No. 1.436 con rango, valor y fuerza de Ley de Reforma del Impuesto al Valor Agregado.

el Estado ha creado para la gestión de los recursos para la Hacienda Pública. Sólo así se concibe la justa distribución de las cargas públicas entre aquellos cuyos recursos económicos son mayores y el sector con menos ingresos.

Así las cosas, la información de nuestro interés adquiere un carácter jurídico específicamente tributario con un elemento económico en su contenido que permite calificar de trascendencia tributaria. Luego, surge otra interrogante, ¿qué es esa trascendencia tributaria, que debe contener la información para que interese al Estado?

Dicho todo esto, corresponde centrar la atención sobre la especificación que se asigna a la información cuando se le califica de trascendencia tributaria ¿cuál es su significado? ¿qué abarca la misma y cuáles pormenores la envuelven en favor o en contra? En tal sentido, se debe destacar que la expresión trascendencia se posa sobre la información tributaria oficialmente a partir de la resolución TEAC, de fecha 23 de septiembre de 1987, en cuyo contenido se indica que la información con trascendencia tributaria, se puede interpretar como que lo es todo, es decir, toda aquella información que induzca directa o indirectamente a la tributación. Según esta resolución, no es necesaria la iniciación de un procedimiento y lo indagado se agrega al procedimiento que se inicie, por lo que tiene un matiz instrumental²⁵.

El anterior dictamen del TEAC ha ido evolucionado desde fuera emitido y el mismo lo toma también TS como veremos más adelante desde un perspectiva diferente, pero también es cuestionado por notables manejadores del quehacer

²⁵ Inicialmente, en la Resolución TEAC de fecha 23 de septiembre de 1987, se estipula «...la trascendencia tributaria de los datos, informes o antecedentes, significa que han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta en la aplicación de los tributos, en un procedimiento tributario que no es preciso que esté ya iniciado frente al contribuyente, y por lo tanto han de ser proporcionados a los resultados que pueda producir el referido procedimiento; tienen por ello un claro carácter instrumental en relación con la exigencia de los impuestos; a través de ellos no se trata, necesariamente, de averiguar algún hecho susceptible de tributación, basta con que los datos solicitados suministren una información tendente, en el curso de una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración».

impositivo. Entre ellos cabe destacar quien admite la importancia de este hecho en el desempeño de la Administración tributaria española, la cual no debe ser sublimada ya que su carácter instrumental de esos datos es reconocido por el TEAC: «están pensados para ponerlos al servicio de algo que no puede ser otra cosa que la instrucción de un procedimiento de aplicación del tributo»²⁶.

En la actualidad el TS, al considerar la información con trascendencia tributaria, estipula que la misma debe entenderse cualidad de hechos o actos, de gran utilidad para la Administración tributaria que es directa cuando está referida a hechos imponible o actos o hechos a los que la ley asigna el gravamen, o indirecta cuando está referida a datos colaterales²⁷. Como se puede apreciar, el requerimiento y el suministro de información con trascendencia tributaria debe estar directamente o indirectamente asociado a la presunción de un hecho

²⁶ Cfr. López Martínez, J.: *Los deberes de informa...* con prólogo, Eserverri... cit. pp. 9 y ss.; para el prologoista el T.E.A.C, ha tenido oportunidad de señalar que «la trascendencia tributaria de los datos, informes o antecedentes, significa que han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta en la aplicación de los tributos». Para él, no es necesario que el contribuyente se encuentre inmerso en el inicio de un procedimiento tributario en su contra, hecho tal que motivaría a que se suministren los resultados que se generen en el referido procedimiento; dándole un evidente carácter instrumental en relación con la requerimiento de los impuestos; pues considera que con esto no se trata, necesariamente, de indagar algún hecho sujeto a tributación, sólo es necesario que los datos solicitados proporcionen una información tendente, en el desarrollo investigativo, a la apreciación de hechos ignorados por la Administración.

²⁷ STS de 12 de noviembre de 2003 (RJ 2003, 8895) dictada en el recurso de casación núm. 4783/1998[La trascendencia tributaria que analiza debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la CE (RCL 1978, 2836) de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser «directa» (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o «indirecta» (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora –que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible– hacia ciertas y determinadas personas)]. Destáquese que en este sentido, el Tribunal Supremo, en la misma sentencia tiene declarado también:[...conceptuar el requisito legal de la trascendencia tributaria de forma abstracta o genérica equivaldría en la práctica a negar virtualidad a su exigencia, dado que difícilmente puede colegirse, en algún supuesto concreto de información, que sea, en todo caso y circunstancia, directa o indirectamente, tributariamente intras... C) Cierto es, en principio, que la individualización del requerimiento se predica, generalmente, del sujeto requerido, que sí debe ser singular y determinado, y no de los terceros, pues el requerimiento tanto puede referirse a los datos que aquél posea de una persona determinada como a todos los que posea de ciertas operaciones o de ciertos hechos que afecten a una pluralidad de terceros que se hayan relacionado con él, en su calidad de sujeto requerido (sometido al deber de colaboración)].

imponible, siendo esta relación con este presupuesto de hecho, un factor determinante que asegura que se encause el requerimiento de información dentro de los parámetros legales estipulados²⁸. El caso contrario, a nuestro juicio, implicaría una desacertada interpretación de la razón que dan los referidos órganos jurisdiccionales españoles, por lo tanto, indagar o requerir información fuera del presupuesto de hecho que impone el deber de tributar sería abarcar campos ajenos donde prevalecen derechos fundamentales del contribuyente.

La obtención de información con trascendencia tributaria no debe generarse por un impulso, ni por motivos de otra índole que estén fuera del marco legal que ampara cualquier indagación, sobre posibles presupuestos de hecho de carácter tributario. Este tipo de información debe estar con miras a un procedimiento de inspección sobre la actividad económica de uno o más obligados; sólo así y bajo estos lineamientos se pueden concebir una relación entre la Administración en representación de la Hacienda Pública y el obligado tributario, que inste más a asumir a este último un papel fundamental en el suministro de la información con trascendencia tributaria que lo lleve a verse lejos de una vigilancia represiva. Todo lo antes expresado toma más vigencia en la actividad de colaboración que la LGT impone a terceros y aquellos otros obligados tributarios no directos, pero inmersos en el compromiso de suministrar o aportar datos a la Administración²⁹.

En relación al tratamiento de la información, tanto las personas físicas o jurídicas, como las entidades a quienes las leyes tributarias llaman a cumplir la obligación de suministrar datos con trascendencia tributaria, esperan que los datos

²⁸ Cfr. Pérez Royo, F. y Aguillo Avilés, Á.: "La gestión tributaria artículo 111", en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 1996, pp. 374 y ss.; para quien la «trascendencia tributaria» de los datos, en efecto, es una cualidad que depende del momento histórico en que se aplican las normas tributarias: hechos que antes podían ser útiles para averiguar el grado de cumplimiento del deber de contribuir en tanto que representativos de un cierto grado de riqueza]. De igual forma, argumenta que corresponde a los Tribunales de Justicia determinar en el tiempo oportuno los datos, informes o antecedentes necesarios para determinar el nivel de cumplimiento del deber de contribuir de los ciudadanos. «Y desde este punto de vista, según los Tribunales, goza, por ejemplo, de trascendencia tributaria, al menos indirecta, porque puede poner de manifiesto cierta capacidad de pago».

²⁹ Cfr. López Martínez, J.: *Los deberes de informa...* con prólogo Eserverri... cit. pp. 10.

que proporcionen sean tratados con sigilo, que sean utilizados por los órganos de la Administración con suma cautela para no afectar a ese recinto de la intimidad personal que protege el texto constitucional en el caso español, pero que también otras constituciones como la italiana y la venezolana. Tal hecho se desarrolla más adelante en el presente trabajo, cuando se aborden los derechos del obligado tributario, así como también, en la parte dedicada a los límites que están a favor del obligado en el suministro de esta información.

En cualquier país donde exista un sistema tributario ceñido bajo los lineamientos de justicia, igualdad y equidad, en la relación de la Administración tributaria con todos sus administrados, el requerimiento de la información con trascendencia tributaria está presente, es exigido y utilizado por las administraciones en los procedimientos de gestión y determinación de la carga impositiva, en similares condiciones directa o indirectamente que las que acontecen en el ámbito tributario español y el tratamiento sigiloso de quienes recaudan la información es imprescindible. Sin embargo, a nuestro juicio, el tratamiento reservado de la información tributaria no se da a plenitud pese a los diversos esfuerzos legales que se han establecido en muchas naciones que velan por la transparencia plena en el buen uso de la información. Existen diversas manifestaciones tanto de índole política, así como, de medios informativos calificados y de orden doctrinal que argumentan que dicha información, requerida por las administraciones tributarias en ciertos casos ha ido utilizada para fines ajenos al propósito legal que estipula su recaudación o requerimiento³⁰.

³⁰ Vid. Expansión.Com, "La oposición acusa a Montoro de filtrar datos fiscales de Podemos con fines políticos" en dicho artículo de la agencia de noticias EFE se estipula «PSOE, IU y ERC han advertido de que Montoro está "rozando la ilegalidad" por desvelar datos de la Agencia Tributaria que son reservados. La queja ha tenido lugar después de que los técnicos de Hacienda hayan expresado su malestar por la filtración de datos fiscales del dirigente de Podemos Juan Carlos Monedero, entorpeciendo su trabajo de control tributario, según publica hoy (11/02/ 2015) el diario El País». Disponible en: <http://www.expansion.com> En Italia, recientemente el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la gestión de gestores de Hacienda, según el periódico digital LeggiOggi.it, la resolución del Tribunal Constitucional italiano, aprecia que se colocan como entredicho el manejo de la información, por lo tanto según establece la sentencia « sin duda puede alimentar en orden al hecho de que la transferencia de posiciones en un departamento del gobierno debería someterse a un concurso público de experimento. Lo que ocurrió, no es nada más que "la continuidad indefinida en el tiempo de la cesión de tareas temporales sobre supuesta, sin prestar a los

A nuestro entender, el procedimiento administrativo es un formalismo requerido y no innecesario, para dar eficacia a la actividad administrativa y su existencia da garantías de seguridad jurídica a los particulares. Así el administrado u obligado tributario participa en el procedimiento aportando datos de su devenir económico que considera deben trascender para la adecuada conformación de la voluntad administrativa.

Luego, el obligado tributario confía en el buen uso de su aporte informativo, se siente legalmente respaldado en sus confidencias para con el órgano administrativo que lo requiere, pero como ya se ha expresado pueden surgir vicios al margen de la ley, debido a indebidos procedimientos humanos. Por lo tanto, está atento a que el proceso de consignación de información tenga la finalidad que la ley exige, «...el obligado, considera que está habilitado para someter a control gubernativo o judicial, la actividad de la Administración que ha obviado en dicho procedimiento o no lo ha seguido en todas sus fases»³¹.

Desarrollado los lineamientos básicos de la información corresponde considerar, su utilización por parte de los sujetos que conforma la relación jurídica tributaria y en tal sentido los dos capítulos siguientes están dedicados a esto. Así, en el *Capítulo Segundo* se desarrolla la utilización de la información por el obligado tributario y por terceros. En su contenido, se aprecia la capacidad económica de los particulares como principio que modula el objeto y fundamento del deber de informar y los derechos que le asisten a los particulares en el cumplimiento de estos deberes. En esta parte del presente desarrollo investigativo

puestos vacantes de los ganadores de un procedimiento de concurso abierto y público. Para ello, se debe declarar la ilegitimidad por violación de los art. 3, 51 a 97 Constitución italiana». En esta oportunidad se cuestiona una supuesta fuga de información atribuible a un personal suplente. También Vid. Zapata, J.C.: *Las intrigas del poder, (Quien manda en Venezuela)*, 3ª ed., Caracas, Alfadil, 2009, pp. 70 y subsiguiente donde el autor establece que el SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA venezolano [es una gran base de datos, una «caja impresionante de información de empresas que no han pagado, cuáles son grandes, cuáles llevan facturación a tiempo, cuáles evaden, qué personas naturales no están al día etc. etc.»... un campo de concentración entre la vieja y nueva política venezolana...] donde su utilización en determinados casos se desvía de lo que la ley dispone.

³¹ Cfr. Fraga Pittaluga, L.: *La defensa del contribuyente frente a la administración tributaria*, Caracas, FUNEDA, 1998, pp. 25 y 26.

también se indaga someramente sobre los obligados a proporcionar la información con trascendencia tributaria, los límites que van aparejados con el cumplimiento de este fundamental deber de informar, donde intervienen los principios que le dan legalidad y seguridad jurídica a este requerimiento, así como también determinados derechos fundamentales que debe considerar la Administración recaudadora de la información. Luego, se desarrolla la necesidad de fomentar la ética y la cultura del obligado tributario en el cumplimiento de sus deberes para con el Estado. Es importante resaltar, que se ha decidido asignar la denominación de obligado tributario a quienes tienen responsabilidad directa o indirecta con el acaecimiento de la tributación, respetando en cada caso de la investigación la designación que al respecto adjudique las doctrinas aquí consideradas.

Siendo el segundo sujeto integrante de la relación jurídica tributaria, el Estado, corresponde también dedicarle nuestra atención, lo cual se materializa en el *Capítulo Tercero* de la presente investigación. En tal sentido, se considera el manejo de la información por parte de la administración tributaria como órgano de la Hacienda Pública que está encargado de la actividad impositiva, apreciándose en un primer término los postulados éticos y de transparencia que deben ceñir su actuación, para luego considerar la forma en que debe difundir y obtener la información, así como también su adecuación a la tecnología para poder afrontar la masificación de su administrados. A tal efecto, se indago sobre la incorporación de los medios telemáticos e informáticos en la AEAT y en seis administraciones de provincias española y el cambio radical que realizado estas administraciones en pro del contribuyente. Igual indagación, se hizo en Italia en *L'Agencia delle Entrante* y a nivel de provincia en *L'Comune di Bologna*, observándose en estas administraciones una tecnología de punta plenamente acorde con las exigencias modernas de operatividad. La Administración tributaria venezolana también es considerada por nosotros, con la averiguación aplicada a su órgano central el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, así como también, Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, SAMAT, ejemplo de administración tributaria

provincial venezolana. En ambas administraciones se observó una adecuación a los sistemas informáticos plena y un buen uso por parte de los administrados de estos sistemas, como se observará en el desarrollo del capítulo en comento.

El efecto que se espera de la información en el ámbito tributario, es el de la erradicación del delito fiscal. Para tal cometido este instituto requiere de su utilización por parte de la sociedad y específicamente de ciertos sectores de la misma por la presión que ejercen con este instrumento y la difusión y proyección que le dan. En tal sentido se hace necesario indagar sobre la denuncia por parte de personas e instituciones que, aunque ajenas al presupuesto de hecho que puede dar origen a una tributación determinada, son participes del acontecer nacional y por lo tanto ciudadanos obligados al correcto y buen desenvolvimiento del país, interesados no sólo en el acertado proceder de la Hacienda Pública, sino también, porque a la misma fluyan normalmente los recursos que por ley le corresponde para el mantenimiento y atención de las responsabilidades que atañe al Estado. Estas anómalas conductas que se quieren erradicar tienden a crear confusión entre sus definiciones, y aunque todas tienen como elemento común el ser delitos, la acción da origen al mismo difiere. Para dar un ejemplo, el tipificar una evasión y su vez hacer lo mismo con elusión (aunque nunca falte quien tienda a mezclar los conceptos de estas dos acciones). En apoyo a lo expresado por una notable doctrina, la imprecisión proviene de la diversidad de los términos utilizados, y este pensamiento desarrollamos en el *Capítulo Cuarto* en el cual nos ocupamos de conceptualizar estos flagelos de la tributación, ya que en dicho capítulo consideramos a ese ejército en pro de la defensa del Estado que conforman los colaboradores en el suministro de información con trascendencia tributaria.

Luego, el desertor del buen proceder ciudadano necesita un refugio, un paraíso donde pueda desempeñar sus funciones a plenitud, de aquí la necesidad de considerar los paraísos fiscales, al cual hemos escogido entre las tres zonas denominadas de baja tributación, a saber además de este: las zonas denominadas

territorios de fiscalidad elevada pero que ofrecen ventajas a negocios extranjeros, y las llamadas territorios con servicios desarrollados. Esta clasificación está basada en el Informe del Comité Ruding. Con este punto, que no hemos permitido denominar “El refugio de los no colaboradores en el suministro de información de tributaria”, concluimos el Capítulo Cuarto.

Como se puede apreciar en este Capítulo Introdutorio, la sociedad no está a espaldas de la información tributaria, ella está consiente que evadir u ocultar al evasor, obstaculiza su calidad de vida y bienestar económico, y a esta concienciación se ha llegado, en cierta forma, gracias una acertada difusión de los beneficios que conlleva la tributación en los regímenes donde existe un Estado de pleno derecho. Sin embargo, hay que reconocer que dentro de la sociedad todavía persisten personas ajenas a este sentir común, a las cuales dirige su atención el legislador, las autoridades gubernamentales y la misma comunidad. Todos en conjunto aúnan esfuerzos para erradicar el delito fiscal, mediante la implementación de diversas estrategias y políticas, siendo una de ellas la creación de un sistema internacional único de información tributaria, fundamento de nuestra propuesta que se expresa en el Capítulo Quinto. En éste también se describe la importancia del intercambio internacional de información tributaria, los modelos de intercambio de información más reconocidos dentro del sistema tributario, las instituciones más emblemáticas del acontecer impositivo, a saber: , OCDE, CIAT, GIZ, ITC, GATT, y sus aportes a las naciones suramericanas, De igual forma, se describen para el capítulo en cuestión las leyes , Directivas de la UE y modelos de convenio, relacionados con el intercambio de información más novedosos, tales como, la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras»; COMMON REPORTING STANDARDS, CRS, y la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA INFORMACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO Y DE TERCEROS

1. La capacidad económica de los particulares como objeto y fundamento del deber de información

La capacidad económica de los particulares es, a nuestro juicio, base o fundamento, piedra angular, de la información con trascendencia tributaria que deben suministrar los obligados tributarios y la que el Estado requiere a través de sus entes administrativos. Por lo tanto, no es especulativo afirmar que casi la totalidad del quehacer impositivo se desenvuelve en torno a este elemento económico y que actividades tributarias, tales como, deberes formales y obligaciones accesorias, están íntimamente vinculadas con ella. En tal sentido debe destacarse que la mayoría de los ordenamientos constitucionales y jurídicos, así como, la jurisprudencia que emanan de los órganos jurisdiccionales que conocen de los procedimientos tributarios y gran parte de las posiciones doctrinales destacadas, proclaman plenamente que la capacidad económica es el criterio informador que adjudica el deber de tributar³². Debido a esto, se ha seleccionado el principio de capacidad económica como el principio de nuestra tributación que desarrollamos con mayor amplitud, dada su trascendencia en lo que se debe informar, describiéndolo en siguiente segmento apreciaciones doctrinales que no advierten que dicho principio opera con la consideración de otros como el de igualdad y progresividad.

³² Es puntual destacar, aunque que desarrolla a plenitud más adelante que tanto la CE, en su art. 31.1, la Constitución Italiana en su art. 53 y la Constitución venezolana en su art. 316, establecen a la capacidad económica como el instituto condicionante del deber de tributar. De igual forma, diversas sentencias de los altos tribunales de estas naciones otorgan un alto significado a la capacidad económica como órgano informador del deber de tributar, como es el caso el connotada STC N° 27/1981 de 20 de julio arriba descrita que insta a la «exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». Desde el punto de vista doctrinal: Cfr.. Griziotti, B.: *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, A. Giuffré, 1953, pp. 48 y ss. quien establece, con el propósito loable por cierto, de evitar discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, condiciona la legitimidad del mismo a la existencia del sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. Así, para el autor la racionalidad de la tributación depende de la capacidad contributiva de las personas individuales o colectivas, sin la cual la imposición derivaría en la arbitrariedad o irracionalidad.

1.1. La capacidad económica como principio

En los Estados de Derecho modernos, los preceptos constitucionales incluyen la capacidad económica como principio primordial de la tributación e incluso por tradición doctrinal, dicha capacidad ha sido considerada como «El principio basilar en la justicia en el tributo, al cual sirve de manera instrumental el resto de principios tributarios...». Luego, un criterio que propicie la justicia dentro del sistema tributario no debe ignorar los fines de igualdad y progresividad, preceptuados CE, y a nuestro entender, en otras constituciones modernas³³.

La capacidad de los particulares puede ser económica o contributiva y hay quienes dentro de la doctrina hacen referencia a la capacidad de pago o riqueza disponible. Luego, debe tomarse en cuenta que en algunos ordenamientos constitucionales, legales y en algunos contenidos doctrinales, al citar dicha capacidad como principio, utilizan la denominación económica o contributiva. En la doctrina tributaria hay quienes consideran que, capacidad económica es «aquella que podemos identificar con la disposición de la riqueza», y capacidad contributiva es «la valoración concreta que hace el legislador de dicha riqueza para considerarla susceptible de tributación»³⁴.

³³ Cfr. Eserverri, E. y López Martínez J.: *Temas Prácticos de Derecho Financiero*. (4º edic.), Granada. Comares. 1998. pp. 168 y ss. quienes consideran además que la apreciación correcta de la justicia tributaria, integrada por la yuxtaposición de los principios constitucionales debe respetar el contenido de cada uno, a pesar de que pretenda una interpretación de la totalidad de los principios de justicia. A su vez, con relación al tema de capacidad económica toman los pronunciamientos del TC para establecer como se debe comprender la capacidad económica como criterio de medición del tributo. A tal efecto, la STC Nº 27/1981 de 20 de julio, estipula «Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.» Más adelante al procurar el verdadero significado del principio de capacidad económica, toman nuevamente los dictámenes del TC en los cuales se establecen que el principio en cuestión [«... no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas» (STC Nº 211/1992), cumple en nuestro Ordenamiento tributario tres funciones esenciales: sirve de fundamento de la imposición más aún, de la tributación; actúa límite al legislador en el ejercicio del poder tributario; y sirve de programa y orientación al mismo en el desarrollo del señalado poder (STC Nº 211/1992-FJºIVº)].

³⁴ Cfr. Eserverri, E. y López Martínez J.: *Temas Prácticos de Der...* cit. p. 170.

Considerar la capacidad económica como disposición de riqueza y la contributiva la calificación legislativa de esa riqueza para la aplicación del tributo, es una posición doctrinal lógica y totalmente aceptable debido a que las frases expuestas por diversos autores transmiten claramente el hecho que acontece en uno y otro caso. Si se llevan ambos términos a la situación que atañe el suministrar y requerir información con trascendencia tributaria, en nuestro juicio, corresponde al obligado tributario suministrar datos sobre su disposición de riqueza, en tanto que a los organismos establecidos por el Estado para el requerimiento de dicha información, compete la valoración legal de dicha información y la determinación de que ésta sea susceptible de ser gravada por un impuesto.

Variadas son las opiniones doctrinales respecto a la capacidad contributiva como principio tributario, así, cabe resaltar la expresión de una de las más destacada doctrina del derecho tributario³⁵, «La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia», afirmando que el principio de igualdad es el juicio que impera en la distribución de la carga tributaria y todos los demás principios se deducen de él y considerando que un trato igualitario en el reparto de los tributos, caracteriza a este principio de igualdad. Según esta doctrina, tal igualdad no puede ser solamente aritmética, comprende trato desigual para situaciones desiguales. Históricamente se ha observado la inquietud científica y legislativa de clasificar las diversas situaciones que se generan en el quehacer tributario del sujeto pasivo, con la intención de graduar el tipo de gravamen para cada situación y que dicha inquietud es lo da origen al criterio de «capacidad contributiva».

³⁵ Cfr. Sainz de Bujanda, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Novena Edición, Madrid, Universidad de Complutense, Sección de Publicaciones, 1991, pp. 106-107. Según esta doctrina «El principio de igualdad en la actividad tributaria, se ve inmerso dentro del principio de capacidad contributiva». Si se observar el comportamiento que impera en los ordenamientos constitucionales, encontramos que la gran mayoría de las cartas magnas, condicionan la tributación a la capacidad contributiva, pretendiendo determinar esta condición, los juristas han manifestado diversas opiniones que difieren en múltiples aspectos. Sin embargo, debe resaltarse que el caso del sistema español, como en otros tantos, existe un reconocimiento a la capacidad contributiva no sólo constitucional, sino que el mismo es recogido por el resto del ordenamiento legal tributario y es acompañado por un amplio apoyo doctrinal como es debido.

Para otra apreciación doctrinal significativa, la capacidad económica como principio de la tributación es elemental dentro de las diversas consideraciones de distribución impositiva que existen en el ámbito europeo, por lo cual considera, que la capacidad económica es la clave comunitaria tanto desde un punto de vista subjetivo como objetivo³⁶.

Incluir la capacidad económica como principio, es un planteamiento moral generalizado en las Constituciones de los Estados de Derecho, así como, en otros tipos de regímenes de gobierno. En tal sentido, se debe destacar que la capacidad económica está consagrada expresamente en las Constituciones de países como Italia, España y Venezuela³⁷.

Dentro del pensamiento doctrinal tributario, una significativa proporción del mismo establecen la amplia y universal aceptación del principio de capacidad económica como instituto fundamental en el ámbito impositivo, siendo importante destacar la posición de quien establece que «El principio de capacidad económica no se plantea qué ha hecho el Estado por el ciudadano individual, sino qué puede hacer éste por el Estado. Tal planteamiento se adecúa a las exigencias del Estado Social». En este orden de ideas, los impuestos que se pagan con renta encuentran en el principio de capacidad económica el instrumento más idóneo para establecer una justa imposición, la cual según esta apreciación doctrinal debería ser conceptualizada así «todos deben pagar impuestos con arreglo al

³⁶ Vid. Baldini C.: "The Ability to Pay in the European Market: an impossible Sudoku for the ECJ", en *INTERTAX*, Vol.38, 2010, Kluwer Law International, BV, Núm 1, pp. 2 – 20. En el artículo indagado por esta investigación, se analiza el significado del principio de capacidad de pago en el ámbito del mercado europeo y su desarrollo en la jurisprudencia del TJE. Mediante el examen separado de la capacidad subjetiva y objetiva a pagar, el trabajo trata de explorar la posibilidad de que se pueda aplicar algunas de las conclusiones del TJE en las decisiones relativas a los contribuyentes individuales a casos análogos que participan empresas y negocios en general. Para ambas situaciones, la protección real de la capacidad de pago en los escenarios transfronterizos se considera a fin de evaluar la capacidad de los poderes de integración negativos de la Corte para compensar la falta de armonización.

³⁷ Vid. Constitución de la República italiana, que en su artículo 53 establece «Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva...». En cuanto a su origen y evolución, Vid. FALSITTA G.: "Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente", en *Rivista Dir. Trib.*, 2013, Vol. I, p. 749. También, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, estipula en su artículo «El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente,...»

importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible»³⁸.

Una destacada doctrina del Derecho tributario español³⁹, tomando en cuenta lo preceptuado en la CE, considera, que si bien acierta TC al establecer que el principio de capacidad económica permite grabar allí donde está la riqueza, también se hace necesario apreciar que en el ámbito español, la tributación está ceñida a un rígido sistema positivista lo cual se refleja en la configuración del mencionado principio y que hace que la idea de la justicia sea no relevante. En su apreciación el inequívoco carácter personal del principio en comento, obliga a desechar todos aquellos impuestos que den cabida a supuestos de tributación conjunta o general.

En relación a la información con trascendencia tributaria surge la interrogante, sobre la información de la capacidad económica del ciudadano que tiene que trascender a los entes administrativos del Estado. De acuerdo a las manifestaciones doctrinales, el ejercicio de la potestad tributaria, así como también, los presupuestos de hechos que la ley establece para los diversos tributos, son determinantes para establecer la información que ha de ser suministrada a los entes administrativos tributarios. En tal sentido, las apreciaciones que han de ser consideradas seguidamente nos llevarán a determinar la información tributaria que debe trascender a los órganos establecidos por el Estado para tal fin.

³⁸ Cfr. Tipke, K.: *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes* (Besteuerungsmoral und Steuermoral), Madrid, Marcial Pons, 2002, pp. 33- 35 y 112, quien además establece, que es perfectamente entendible que los impuestos se paguen con renta, pero el cumplimiento de esta obligación se debe hacer con la renta excedente, sin incluir aquella renta que el ciudadano requiere para su propia existencia y para afrontar situaciones que no puede diferir. Bajo este último planteamiento debe considerarse que no hay capacidad económica a tributar ya que la finalidad de la imposición no debe agotar la capacidad económica.

³⁹ Cfr. Aparicio Pérez, A.: "La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos", en *Doctrina Científica, Revista de Información Fiscal No. 79*, Valladolid, Lex Nova, Enero, Febrero, 2007.

En los ordenamientos constitucionales contemporáneos, al estipularse la manera en la cual se debe ejercer la potestad tributaria, se toma en cuenta prioritariamente encausar la misma dentro de especiales límites formales y requisitos sustanciales. En los países donde está establecida la reserva legal, se determinan de igual forma, los presupuestos de hecho y las características esenciales que deben acompañar a la imposición en todas sus fases. Es por esto que los ordenamientos modernos le imparten, en lo que a tributación se refiere, una significación oportuna a la consideración de los hechos imposables, como instrumento que permite apreciar la manifestación de la riqueza⁴⁰.

Que la capacidad contributiva deba determinarse tomando en cuenta la riqueza, de forma tal que la exacción no vaya a limitar la vida económica del gravado, al punto de poner en peligro su estabilidad, es un pensamiento que comparten dos connotados estudiosos del tema⁴¹. Por lo tanto, si la exacción no sólo afecta un resultado parcial acontecido en un tiempo determinado de la fuente productiva de índole privado, sino también a la fuente en sí, amerita que el legislador omita como presupuesto de un tributo, la riqueza presente que constituya fuente productiva, por lo tanto, el aumento futuro de esta riqueza deberá ser el considerado para exacción. Para uno de los dos pensamientos doctrinarios antes citado, la pujanza económica no es la única condición que debe tomarse en cuenta para determinar la capacidad contributiva, por lo tanto, esta capacidad deberá ser cualificada en vista de los principios constitucionales fundamentales. En tal sentido, la imposición debe proporcionar bienestar al sector

⁴⁰ Cfr. Moschetti, F., Traduce: Calero G., J.; Navas V., R.: *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1980. pp. 73 y 74, quien establece en cuanto a la aplicabilidad de la detracción en consideración de la capacidad contributiva que «...la supervivencia de la economía privada quedaría excluida si el Estado pretendiese detraer “no sólo el fruto parcial, referido a un determinado período de tiempo de la fuente productiva en posesión privada, sino también y sobre todo la propia fuente”».

⁴¹ Tanto Tipke como Moschetti quien considera que la estabilidad de la economía privada corre peligro al punto tal que puede ser eliminada.

privado y no perjudicarlo, toda vez, que el fin esencial que acompaña la tributación es de índole redistributivo de riqueza y no socavar las instituciones⁴².

Si bien se hace imperativa la contribución común para atender a las cargas públicas, tal contribución está necesariamente sujeta al reparto igualitario de la carga estatal entre todos los ciudadanos, pero «...en razón de sus facultades»⁴³. También, dentro de la doctrina económica resalta el pensamiento de quien también aboga por sostenimiento del Gobierno, a través de los súbditos, pero tomándose en consideración, en la medida de lo posible las respectivas capacidades de los ciudadanos⁴⁴.

En este orden de ideas, también hay quienes abogan por la tributación de la renta neta, que se excluya de la tributación las cantidades que necesita el contribuyente para su debida subsistencia y la de su familia, así como también, que se tribute la riqueza real y no los rendimientos nominales⁴⁵.

⁴² Cfr. Moschetti, F.; Traduce: Calero G., J.; Navas V., R.: *El principio de cap...*Cit. p. 73 y ss., para quien el contraste que puede suscitarse entre la capacidad contributiva y el carácter redistributivo de la tributación, para esta doctrina el concepto de capacidad contributiva se debe inspirar en el contenido del ordenamiento constitucional, de ser así, un cambio en la riqueza vigente, no se debe excluir después de que el impuesto asista a este cambio. Todo esto conlleva a la consideración de diversos conceptos de capacidad contributiva, para acoplar los mismos al espíritu constitucional.

⁴³ Así lo estipula la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano que en su artículo 13 establece «En el manejo de la fuerza pública y para los gastos administrativos, una contribución común es esencial: debe ser dividido en partes iguales entre todos los ciudadanos, debido a sus facultades».

⁴⁴ Cfr. Smith, A.: *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, 8ª reimp., Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pp. 726 y 727, quien en relación a las cuatro máximas que comprenden todos los tributos en general, estipula que «Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición».

⁴⁵ Cfr. Gorospe Oviedo, J. I. y Herrera Molina, P.M.: *La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español*, en Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala, Madrid, DYKINSON, 2007, p. 33. Quien establece [Basándonos en el ideal de los valores jurídicos, la capacidad económica debería definirse como la riqueza disponible de un sujeto. El contenido de este principio debería exigir: a) que sólo tribute la renta neta y no las sumas destinadas a obtener los ingresos (principio del neto objetivo); b) que no tributen las cantidades necesarias para garantizar al contribuyente y a su familia una vida digna (principio del neto subjetivo o de exoneración del mínimo existencial personal y familiar); c) que sólo tribute la riqueza real y no rendimientos ficticios o nominales (principio de tributación

Ante la duda que pueda presentarse de la información que debe trascender a las administraciones tributarias, los anteriores planteamientos doctrinales permiten a nuestro criterio afirmar, que debe ser aquella que implique la totalidad de la capacidad económica de un ciudadano, es decir, la correspondiente a su fuente productiva de ingreso y los resultados que arroja esa fuente productiva en un periodo determinado. Luego, compete a la Administración receptora de la información calificar la misma, de manera que se aprecien bien los presupuestos impositivos, sin que se incurra en peligro de desajustar al sector o persona propietario de la fuente. Como advierten las anteriores doctrinas, el legislador debe modular la exacción de manera que no limite la vida económica del gravado, pero esto no exime a nuestro entender, garantizar a la administración del Estado el flujo de información necesario que garantice que el obligado tributario una vez salvaguardo sus derechos en el suministro de información, facilite mediante su colaboración una información sincera y fluida a la Administración que le permita dar cumplimiento cabal a la máxima constitucional generalizada «de contribuir a las cargas públicas mediante el pago del tributo»⁴⁶.

1.2. La información de la capacidad económica de los particulares

Suficientemente se ha insistido en el deber que dentro de un Estado tiene sus ciudadanos en colaborar a su sostenimiento mediante la tributación en base a sus ingresos, a su vez, el hecho de que la mayoría de las constituciones modernas establezcan este deber asociado a la capacidad económica del contribuyente, ciñe dicho deber a un tratamiento justo. Tal exigencia, se remonta a las épocas monárquicas y a la génesis misma, si quiere, de la tributación. Se puede significar también, que la Constitución española, la italiana y la venezolana⁴⁷, entre otras

de la riqueza efectiva). Las desviaciones del principio de capacidad económica serán legítimas si superan el control de proporcionalidad (es decir, si son idóneas y necesarias para alcanzar otro fin constitucionalmente relevante sin restringir en exceso el contenido del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica)].

⁴⁶ Deber imperante en casi todas las constituciones modernas.

⁴⁷ Vid. El artículo 31.1 de la Constitución española, establece «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.»

tantas incluyen como principio fundamental que da vida al Estado, el hecho de contribuir al gasto público mediante el pago de tributos, siendo importante destacar como atrás desarrollamos, que todas estas consagran el principio de capacidad económica en su contenido. Por la tanto, se hace plenamente comprensible sobre todo en esta era de la modernidad, que el sistema impositivo esté profundamente condicionado a la obligación que tienen los ciudadanos de informar su quehacer económico, los recursos que su actividad genera y la capacidad que tiene para contribuir a las cargas públicas, encontrándose el fundamento legal para esta exigencia, según la expresión consensual tanto jurisprudencial como doctrinal, en la estipulación ex lege de colaborar con el sostenimiento del erario público. Luego, los ciudadanos ante el suministro de información con trascendencia tributaria se encuentran frente al deber a proporcionar la misma y al derecho de exigir que se le suministre los medios necesarios para cumplir el referido deber, siendo ambas situaciones objeto de análisis en los segmentos siguientes.

1.2.1. Deberes que tienen los particulares de informar sobre su capacidad económica

El sistema impositivo español se hace eco de las modernas exigencias que la administración eficiente de los tributos impone internacionalmente y con el amparo de la Constitución y leyes, dirige su orientación en la búsqueda de una información cada vez más participativa del obligado tributario. En tal sentido, el TC de la nación, analiza el deber de informar en la oportunidad que su actividad jurídica se lo permite, siendo diversos los fundamentos con los que interpreta, que

en el mismo sentido en la Constitución de la república italiana, estipula en su artículo 53 « Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad». también la Constitución venezolana contempla en su artículos 133 que «Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.» y en su artículo 316 lo siguiente «El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos».

su naturaleza se acobija en deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, estipulado en el artículo 31.1, de la CE⁴⁸.

La imposición de un deber de colaboración con la Administración tributaria se extiende a los tribunales y juzgados en el ámbito de la justicia española, al emitir el TC de este país, en su Sentencia 141/1988, de 12 de julio (FJ9) el deber de colaboración que tienen los juzgados y tribunales como organismos integrantes de los poderes del Estado en facilitar la información con trascendencia tributaria que les sea proporcionada en su devenir jurídico⁴⁹.

⁴⁸ Sentencia 110/1984, de 26 noviembre (RTC 1984, 110) (F.3), donde el Tribunal Constitucional explana su posición en la respuesta que otorga a una interrogante que se plantea « ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 31.1 de la norma fundamental...Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ... De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse,...a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito».

⁴⁹ TC Sentencia 141/1988, de 12 de julio (FJ9) [Aunque el art. 117.4 de la Constitución establece que [los Juzgados y Tribunales no ejercerán más 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.]. En Sentencia núm. 76/1990 de 26 abril RTC 1990/76 (F. 3) el Tribunal Constitucional establece «Conviene traer a colación una breve consideración general sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el art. 31.1 de la Constitución,... Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.». También, el deber de información de datos con trascendencia tributaria ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional español en pronunciamiento efectuado en Sentencia 233/2005, de 26 de septiembre (RTC 2005, 233) (F. 5), al establecer, «... que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados 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 (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Y no cabe duda de que "el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución

Se aprecia, así, claramente que el deber de proporcionar información con trascendencia tributaria, tiene al entender del TCE, su naturaleza jurídica en el deber de contribuir a las cargas públicas mediante el pago de impuesto y este deber cómo se acotó en un comienzo se ha generalizado en las Constituciones modernas de los Estados de derecho, a nuestro entender, el deber de tributar y deber de informar van a la par en estos regímenes impositivos.

La obligación de proporcionar información con trascendencia tributaria también ha estado entre las consideraciones de la AN, como se puede apreciar en su pronunciamiento de 14 de diciembre de 1993⁵⁰.

Por otra parte, también se evidencia como las codificaciones y leyes especiales tributarias de varios países, amplían la interpretación de sus constituciones en cuanto al deber de proporcionar información con trascendencia tributaria, por lo cual algunas naciones han plasmado en sus legislaciones una instrucción precisa que constriñe a informar, tanto a los sujetos que están relacionados directamente con acaecimiento del hecho imponible, como a aquellos terceros que tienen conocimiento del mismo⁵¹.

justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE"».

⁵⁰ AN Sentencia emanada de la sala de lo Contencioso-Administrativa de 14 diciembre 1993 (JT 1993\1500) la cual estipula [La obligación de proporcionar a la Administración Tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, constituye una manifestación de los llamados doctrinalmente deberes de colaboración -«Mitwirkungspflichten» en la doctrina alemana-, encuadrables en la categoría más amplia de los deberes de prestación a que implícitamente se refiere el art. 31.3 de la Constitución Española. Esta obligación de colaboración con la Administración encontraría igualmente su fundamento en la exigencia por el art. 31.1 de la misma CE, de un sistema tributario justo (STC 76/1990, de 26 abril [RTC 1990\76]].

⁵¹ Cfr. Palao Taboada, C.: "La potestad de obtén..., cit. p. 893, quien opina que es «obvio que la Administración no podría nunca llegar por sí sola al conocimiento de los datos de hecho que interesan para aplicar el Derecho tributario más que en una pequeña parte, ya que tales datos la mayoría de las veces no se manifiestan externamente, sino que pertenecen a la esfera privada de los particulares, o, aunque tengan una manifestación exteriormente visible (por ejemplo, la posesión de un inmueble o la explotación de una industria), costaría mucho tiempo y esfuerzo su captación sistemática. De aquí que las leyes tributarias impongan a los particulares una serie de deberes conducente en definitiva a facilitar la obtención de este conocimiento por la Administración, sancionando su con determinadas penas».

La reafirmación de lo antes expuesto es visible en la LGT, la cual en su contenido estipula normas referidas al deber de suministrar información con trascendencia tributaria, como es el caso de lo incluido en el art. 29 «Obligaciones tributarias formales.», donde se hace énfasis de su carácter no pecuniario, lo que da por entendido que son obligaciones de hacer, además de caracterizarse por ser un artículo donde explícitamente se advierte al obligado tributario, deudores o no del tributo, las previsiones que debe tener de «... llevar y conservar libros de contabilidad y registros..» , y las ejecuciones como la «obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información...» que debe tomar en cuenta para el cumplimiento de un deber formal de suministrar información con trascendencia tributaria.

Asimismo, en el contenido en el Título III, Capítulo I, Sección III, como manifestación de la denominada Colaboración social en la aplicación de los tributos, se encuentra establecida en el artículo 92, la norma que estipula la colaboración social que se puede denominar, en sentido propio, es decir, aquella que se presenta a los obligados tributarios ordenándoles a colaborar en la aplicación de los tributos y que sujeta su disposición a los procedimientos que surjan como acuerdos entre la Administración tributaria, las Administraciones públicas, sector privado, así como también, aquellos que se establezcan con instituciones u organizaciones participes del quehacer tributario. Podemos referirnos también a las estipulaciones contempladas en los artículos 93 y 94 que regulan los deberes de información y colaboración destinados a ser ejecutados por determinados sujetos y que se configuran como auténticos deberes plasmados en estos artículos y en las normas reguladoras de sanciones e infracciones. Al igual, precisa destacar también, el artículo 95 regulador del uso que la Administración tributaria debe dar a la información de trascendencia tributaria que tiene en su poder y de la cabida que puede dar a terceros en participación de dicha información⁵².

⁵² Cfr. Ruiz García, J.R.: “Los Principios Generales de la Aplicación de los Tributos” en *Estudio de la Ley General Tributaria*, 1ª edición, Valladolid, LEX NOVA, 2006, pp. 364 al 367; para el autor en cuanto a la

En análisis doctrinal de la Codificación tributaria española, de los artículos antes indicados se puede significar que en cuanto al art. 29, un significativo criterio doctrinal en la materia, considera que la adopción del legislador de denominar como obligación a estas prestaciones formales carentes de carácter pecuniario en vez de asignarle el término deber, alegando al respecto que quizás la determinación estuvo inspirada en que a pesar del carácter de obligación que se le da doctrinalmente a toda prestación pecuniaria al decir de la mejor doctrina «En el grado de elaboración que presenta en el momento actual nuestra disciplina no percibimos aún un criterio sólido que permita discernir pacíficamente cuándo nos encontramos ante prestaciones objeto de deberes y cuándo ante prestaciones objeto de obligaciones»⁵³.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria su artículo 92 «...se limita a prever la existencia de la llamada colaboración social en la aplicación de los tributos, si bien su eficacia jurídica es limitada; para articular la colaboración, la norma se remite a los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen y, en última instancia, a los acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones o entidades. Como muestra de las normas reglamentarias previstas pueden citarse los artículos 66, 57 y 71.8 de los reglamentos del IRPF, Impuestos sobre Sociedades e IVA, respectivamente, así como el artículo 6.5 del real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, sobre declaración anual de operaciones con terceras personas.» Por otra parte, en relación a los artículos 93 y 94, asevera que «regulan según indican los correspondientes rótulos, las obligaciones de información y las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar, respectivamente. De la interpretación conjunta de ambos preceptos parece desprenderse que su ámbito de aplicación aparecerá delimitado, principalmente, por los sujetos a dicha obligación o deber: así, el artículo 93 afecta con carácter general a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4. Por su parte, el artículo 94 se singulariza por establecer el deber de informar y colaborar a cargo de sujetos específicamente considerados: autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, determinados órganos de derecho público y, en general, quienes ejerzan funciones públicas.» Ruiz García, considera que el aspecto subjetivo que delimita ambos artículos denota dificultades entre las que se resaltan, el hecho de que al considerar el artículo 93.1 «personas físicas o jurídicas públicas o privadas» se aprecia como las mencionadas en artículo 94, duplicidad que se justifica por el deber que comprende la exigencia requerida, también observa duplicidad en los colegios profesionales al que se hace alusión tanto en el artículo 93.1 b) como en el artículo 94.1, al igual el deber u obligación de los funcionarios públicos normados tanto en el artículo 94.1 y en el 93.4, otras duplicidades son observables en su desarrollo en torno a otros preceptos del ordenamiento que se relaciona con los artículos en comento. Respecto a la posición jurídica que atañe a las personas y entidades a las que se hace referencia los artículos en cuestión, significa el hecho de que mientras en el [artículo 93 se refiere a las «obligaciones» de información, el 94 lo hace al «deber» de informar y colaborar. Pero de nuevo la ley vuelve a incurrir aquí en contradicciones: así, mientras el artículo 93 utiliza en algunos pasajes la expresión «deberán», el 94 emplea el término de sujetos «obligados» a los comportamientos allí descritos.] Adicionalmente aclara, en relación [al contenido u objeto del citado deber, el artículo 93 lo restringe a la «información», en tanto que el 94 comprende «informar y colaborar».

⁵³ Cfr. Villarín Lagos. M.: “La Relación Jurídico Tributaria”, en *Estudios de la Ley General Tributaria*, 1ª adición, Valladolid, LEX NOVA, 2006, pp. 139 y 140, quien alega además las ventajas que conlleva el uso de la expresión obligación para hacer énfasis en su cumplimiento según entienden J.L. Muñoz del Castillo y M. Vega Herrero. Cfr. Lago Montero, J.M., *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*,

La Sección III de LGT, rotulada: Colaboración social en la aplicación de los tributos, normativamente engloba al artículo 92 que conlleva la colaboración social propiamente dicha y que también establece que los obligados tributarios pueden prestar su colaboración al sistema tributario en la aplicación de los tributos, así como, aquellas instrumentaciones producto de acuerdos entre la Administración tributarias con oficinas públicas, privadas, instituciones u organizaciones. A su vez, los contenidos de los artículos 93 y 94, norman los deberes de colaboración e información establecidos para determinados sujetos y en cuanto a lo estipulado en el artículo 95 de la Ley en comento, la doctrina opina que en el mismo se estipula el uso que la Administración tributaria puede dar a la información que obtiene, así como también, las limitaciones que se le establecen⁵⁴.

El deber de aportar datos con trascendencia tributaria, en España es apreciado por una destacada doctrina, en base al contenido de LGT, centrando su atención en su artículo 93, considera que éste viene a significar dentro del ordenamiento jurídico en cuestión, como el apartado legal que amplía y reafirma lo establecido en el artículo 29 de la misma, sin obviar que la naturaleza jurídica del deber de suministrar información con trascendencia tributaria radica en el artículo 31 de la CE, acompañando el reconocimiento que en igual sentido hace el TC, y una parte mayoritaria de la doctrina⁵⁵.

Madrid, Marcial Pons, 1998, pp. 50 y 51 también, Vega Herrero, M. y Muñoz del Castillo, J.L.: en Capítulo II de la obra colectiva, dirigida por Calvo Ortega R. y coordinada por Tejerizo López, J.M., *La nueva ley General Tributaria*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004, p. 108.

⁵⁴ Cfr. Ruiz García, J.R.: “Los Principios Generales de la Aplicación de los Tributos”, en *Estudio de la Ley Gen... cit.*, pp. 364 al 367.

⁵⁵ Cfr. Sánchez López, M. E.: “El obligado a aportar información con trascendencia tributaria (art. 93 LGT)”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Arrieta Martínez de Pisón, j., Collado Yurrita, M. A., y Zornoza Pérez, J. (Dir.) tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010. pp. 94 y 95 quien establece [Artículo 93 de la LGT, por otra parte, que aparece como respuesta concreta y quizás la más importante a la previsión genérica contenida en el artículo 29 de la LGT, a cuyo tenor establece lo siguiente: «Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios aduaneros» para el autor el artículo en su contenido permite visualizar la diferencia entre «deberes formales» y «obligaciones», al respecto es enfático en aclarar lo contrapuesto que es el término obligación civil de la obligación que se utiliza en el quehacer tributario, denotación que tiene su esencia en la ley que da origen a la obligación tributaria y la carencia de voluntad que se observa en éste ámbito. También Soler Roch, M.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones

Los requerimientos de información tributaria como deberes tributarios «de colaboración» deben ser visualizados en contraposición con las prestaciones personales de carácter público, así, en la relación jurídica que lleva el obligado tributario ante la Administración tributaria, al requerírsele información con trascendencia tributaria, dicha situación, es categorizada como, un deber tributario, en contraposición a las obligaciones tributarias, cuyo destino es de exclusivo contenido patrimonial. Así las cosas, para una destacada doctrina los deberes de información tributaria constituyen «deberes de colaboración», denominación asumida por la doctrina española de origen germánico, la misma se contempla en el artículo 39 de la LRJ-PAC de la siguiente forma: «Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley»⁵⁶.

y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nú.25, 1980, pp. 13 y ss., considera que tanto el obligado tributario como su acreedor (la Administración) «Ambos se hallan, en definitiva, conectados a través de los procedimientos de aplicación de los tributos y sus posiciones nunca responden a un esquema intersubjetivo o de contraposición».

⁵⁶ Cfr. Sesma Sánchez, B.: *La Obtención de Información Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2001, pp. 31;32 y 33, quien afirma [Esta configuración jurídica de los deberes de información tributaria como «deberes de colaboración» ha prevalecido, además, sobre otras alternativas dogmáticas como la que los considera manifestaciones del principio de buena fe, la que los analiza como sanción indirecta o la que los identifica como medidas indirectas de aseguramiento del crédito tributario. Tal calificación jurídica como «deber» (de colaboración), implica que el de suministrar información es coactivo, esto es, no se ejerce «por simple colaboración» como indicaba la antigua dicción del artículo 111.1 LGT, sino bien porque una norma impone tal deber de forma periódica y con un alcance determinado (información por suministro) o bien porque una norma atribuye a la Administración tributaria la potestad administrativa de exigir tal colaboración informativa a través de un requerimiento de información (información por captación) o bien porque, en el uso de sus facultades comprobadoras e investigadoras, impone a los obligados tributarios el deber de suministrar y facilitar la información tributaria que se encuentre en su poder (obtención directa de información o deber de soportar el registro y la incautación de información). En todos estos supuestos quien debe suministrar información o soportar su incautación no actúa de forma espontánea sino coactiva o debida. Y en la medida en que tal vínculo coactivo se establece en aras de satisfacer y garantizar un fin público (primordialmente el deber de contribuir) los deberes de información tributaria pueden adscribirse a la categoría constitucional de «prestaciones personales de carácter público» cuyo establecimiento, según el artículo 31.3 de la Constitución, debe hacerse «con arreglo a la Ley». Con independencia de las consecuencias que esta calificación implica en cuanto al alcance del principio de legalidad en esta materia, tema sobre el que volveremos seguidamente, la mayoría de la doctrina española suscribe esta opinión. Efectivamente, a nuestro juicio, si prescindieramos de su carácter personal, tales deberes de información reúnen las notas que ha señalado el TC respecto de las prestaciones patrimoniales de carácter público (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre [RTC 1995, 185], 182/ 1997, de 28! de octubre [RTC 1997, 182] y 233/1999, de 13 de diciembre- [RTC 1999, 233]). Esto es, obedecen a la imposición coactiva de una obligación de dar o hacer establecida unilateralmente por un ente público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla y con independencia de que el deber de información lo sea respecto de un sujeto privado (caso,

Constitucional, legal y jurisprudencialmente, el obligado tributario debe dirigir su atención no sólo a satisfacer una prestación pecuniaria sino también a colaborar ante la Administración tributaria aportando toda aquella información de trascendencia tributaria que sea producto de su actividad y bien podemos afianzar que las condiciones están dadas para no efectuar una declaración simple contentiva de datos de caras a una liquidación correspondiente, sino para declarar con voluntad cierta de querer contribuir con la actividad impositiva⁵⁷.

La actividad de la Administración tributaria está legalmente establecida, pero su ejecución viene a materializarse en el momento que ésta percibe hechos que la norma establece y que generan los efectos jurídicos correspondientes, es decir, aquel presupuesto de hecho que da origen a la obligación tributaria. Luego, la Administración está limitada en la obtención de datos que pueden facilitar el cumplimiento de su papel legal, por lo complejo y amplio que se ha transformado el sistema impositivo, en cual ya se ha insistido, de aquí que se haga necesaria la voluntad ciudadana para facilitar su gestión. A nuestro juicio, tal voluntad, requiere no sólo de leyes, sino también de motivación. Como lo ha explicado la mejor doctrina⁵⁸, la aplicación del Derecho tributario implica evidenciar movimientos

por ejemplo, del actual deber de información de los contribuyentes por rentas del trabajo respecto de sus retenedores y obligados a ingresar a cuenta en el marco del IRPF) o a la propia Administración tributaria. Además, tales deberes prestacionales se fundamentan de modo principal en la consecución del fin público que subyace en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE). Tienen, por tanto, una razón o fundamento sustancialmente contributivo y, en esa medida, constituyen prestaciones personales de carácter público de índole tributaria].

⁵⁷ Cfr. Eseverri Martínez, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Madrid, Civitas, 1983, p. 35 donde establece «Ha llegado el momento de que el contribuyente tome una mejor y mayor consciencia de que el tributo no se limita al deber de contribuir, o dicho de otra forma, no se contribuye tan sólo por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria ante el ente público, sino que dicha obligación alberga, además, un sentido más profundo, a través del cual el administrado-contribuyente colabora de manera directa con los órganos de la Administración, no ya declarando aquellos datos imprescindibles para que los órganos de gestión procedan a efectuar la liquidación correspondiente, sino además, haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar con los órganos de la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que en ese acto se encierra su auténtica contribución al sostenimiento del gasto, y definitiva, de su condición de ciudadano».

⁵⁸ Cfr. Palao Taboada, C.: “La potestad de obtención de infor”..., cit., p. 893, quien opina que es «obvio que la Administración no podría nunca llegar por sí sola al conocimiento de los datos de hecho que interesan para aplicar el Derecho tributario más que en una pequeña parte, ya que tales datos la mayoría de las veces no se manifiestan externamente, sino que pertenecen a la esfera privada de los particulares, o,

económicos que no siempre están a la luz pública, por lo tanto el ordenamiento jurídico llama a los particulares a contribuir.

El deber de suministrar información con trascendencia tributaria, no se circunscribe sólo al contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, se extiende también al sujeto activo de dicha relación, quien también está llamado a facilitar a las diversas Administraciones tributarias, bien sean nacionales o internacionales, toda aquellas herramientas necesarias para que en ejercicio de los mandatos legales establecidos en cada ámbito legal, puedan desempeñar cabalmente sus funciones tanto en beneficio del Estado o en su caso en pro del obligado tributario. En tal sentido, se disertará en el próximo capítulo, sin embargo es oportuno el momento expresar como adelanto que doctrinalmente se considera que el intercambio de información que debe existir entre Estados «...favorece la correcta aplicación de los regímenes tributarios sustantivos establecidos por los distintos Estados...»⁵⁹.

1.2.2. Derechos que asisten a los particulares en el suministro de su capacidad económica

Entre el conjunto de autores que intervienen en las relaciones tributarias modernas, no surgen solamente acontecimientos que motivan la generación de deberes a cumplir, también acontecen derechos, que tutelan a estos participantes del acto de mantenimiento y honra de las cargas públicas. En este sentido, si tomamos como ejemplo la CE⁶⁰ encontramos que la misma establece dentro de su

aunque tengan una manifestación exteriormente visible (por ejemplo, la posesión de un inmueble o la explotación de una industria), costaría mucho tiempo y esfuerzo su captación sistemática. De aquí que las leyes tributarias impongan a los particulares una serie de deberes conducente en definitiva a facilitar la obtención de este conocimiento por la Administración, sancionando su incumplimiento con determinadas penas».

⁵⁹ Cfr. Merino Espinosa, M del P., Nocete Correa, F. J.: “El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español”, en *Documentos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. Nº 6/2011.

⁶⁰ Constitución Nacional italiana, contempla tácitamente cierto derecho que se podrían en cierta forma endosar a los contribuyente, los mismos se encuentran diseminados entre los artículos que conforman los Principios Fundamentales de la Constitución, así como también entre los artículo contenidos

articuladas normas claras que amparan: principio como el de legalidad, igualdad, la jerarquía normativa y la publicidad de las normas, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

Se estipulan en la CE, limitaciones legales en el uso de la informática, de forma tal, que se garantice el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos, así como también, normas que garantizan el pleno ejercicio de sus derechos: el derecho efectuar o recibir libremente información, a ser notificados de la acusación formulada en su contra, utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia, a la existencia de una Administración pública que sirva con objetividad y pro de los intereses generales de la nación y cuyas líneas de actuación estén ceñidas en marco de eficacia, jerarquía, descentralizada, desconcentrada y coordinada, sometida plenamente a la Ley y al Derecho, así como también, estipulaciones que permiten la accesibilidad de los ciudadanos a

en la PRIMERA PARTE - DERECHOS Y DEBERES DE LOS CIUDADANOS, TÍTULO I - DE LAS RELACIONES CIVILES, TÍTULO III - DE LAS RELACIONES ECONOMICAS. Sin embargo los contribuyentes de esta nación cuenta con Ley 27 julio de 2000, n.212, denominada "Las disposiciones del Estatuto de los derechos de los contribuyentes", la cual contiene un articulado que específicamente tutela las relaciones tributarias de Estado para con los contribuyente y viceversa. En cuanto a la Nación venezolana, según la doctrina los derechos que se pueden atribuir a los contribuyentes se encuentran dispersos dentro del contenido de la Constitución Nacional y el ordenamiento jurídico en general, pudiéndose resaltar entre ellos: el derecho a ser oído, el derecho a la notificación, el derecho a que se le instruya un expediente administrativo y que el afectado o titular de dicho expediente tenga acceso al mismo. Igualmente, están el derecho a la determinación sobre base cierta, garantía de presunción de inocencia, derecho a la motivación de la decisión, derecho a la caducidad del procedimiento determinativo, derecho a invocar la prescripción y garantía de la irretroactividad. Cfr. Fraga Pittaluga, L.: *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Caracas, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, 1998, pp. 27 y 68. Luego, hay que reconocer que a diferencia de lo que acontece en la Nación italiana, Venezuela no posee una Ley especial que condense en sí, todos los derechos que asisten al contribuyente en su relación con el Estado. En apreciación de Homes Jiménez, la creación de una ley especial que tutele la actividad que debe desempeñar el contribuyente en su relación con el Estado venezolano es una necesidad perentoria debido a que el SENIAT goza de amplias facultades para el ejercicio de las actividades que le son inherentes «...y existe en el país una presión tributaria cada vez mayor, reforzada además con declaraciones de los más altos voceros del Ejecutivo Nacional en las que se amenaza con acciones agresivas poco usuales por parte del SENIAT.» Cfr. Homes Jiménez, L.: "Facultades de la Administración tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano (Reflexiones y Comentarios)", en *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Coordinador Sol Gil J., Caracas, LIVROSCA, 2002, pp. 398 y 399.

los archivos y registros administrativos, con las salvedades que estipula la misma⁶¹.

Estos derechos que se establecen en la CE son considerados como derechos fundamentales para algunas doctrinas y criterios jurisprudenciales, pero también en el asunto tributario que no ocupa podemos observar que otras posiciones invocan la prevalencia de las necesidades del colectivo sobre las que individualmente se pueden invocar, observándose ambos casos en este desarrollo investigativo, generándose así a nuestro juicio, la disyuntiva apreciar cuando o no se puede invocar un derecho fundamental.

En nuestro criterio, que a determinados hechos se le adjudique un sentido de pertenencia al derecho civil y a otros al derecho público, es una razón no totalmente plena para no admitir en las reclamaciones derivadas de litigios tributarios invocados un derecho fundamental, ya que existen casos donde se puede justificar dicha tutela. En tal sentido, es oportuno traer a colación la posición de una destacada doctrina italiana⁶² la cual considera que de las clases jurídicas tradicionales que conforman el derecho dentro de las cuales se encuentra el derecho público, el derecho civil o el derecho político, la razón que le dan existencia está contenida en la teoría general del derecho.

En el análisis de los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario en lo que a información de trascendencia tributaria se refiere, es importante resaltar que la LGT, hace énfasis en los derechos que los actores de la relación obligacional tributaria disponen ante la acción de suministrar información con trascendencia tributaria. Así, en el artículo 34 de la antes mencionada ley, su apartado (a) establece el «derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», en mismo sentido se orienta su artículo 83, en el cual se estipula las

⁶¹ Vid. Constitución española, artículos: 9; 14; 18; 24; 31.1; 103.1, 105.

⁶² Cfr. Perrone A.: "Art. 6 della CEDU, diritti fondamentali e processo tributario: una riflessione teorica", en *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 10, 2013, p. 919.

orientaciones de las funciones de información y asistencia, que deben ser apreciadas como actividad «de aplicación de los tributos», igualmente el artículo 85 de la codificación española como el «deber de información y asistencia a los obligados tributarios» que dispone el deber que tiene la Administración de asistir a los obligados tributario en todo lo relacionado con sus derechos y obligaciones, a través de una serie de actuaciones que en su contenido específica y que desarrolla una por una en los subsiguientes artículos de la misma, es decir del 86 al 91⁶³.

Si se extiende el análisis de los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, a lo que le compete dentro del intercambio internacional de información con trascendencia tributaria, se tiene que destacar que los derechos que se le adjudican son escasos o ninguno y en tal sentido se hace necesario considerar la preocupación a la que hace alusión una destaca doctrina por lo afectado que está el referido sujeto o contribuyente en este tipo de operaciones de intercambio de información tributaria referida a su persona o patrimonio entre los distintos Estados. Esta inquietud surge fundamentalmente desde el Informe General del XLIV Congreso de la *International Fiscal Association* (IFA) en el que GANGEMI, B. puso de manifiesto la falta de referencia a los derechos y garantías de los contribuyentes tanto en el Convenio Modelo de la OCDE y en otros Convenios, así como también en la mayoría de los Derechos nacionales. Luego, la doctrina al reconocer los avances que han surgido desde entonces, por otra parte también admite que todavía hay cuestiones que menoscaban los derechos del

⁶³ Cfr. Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J.M.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, HUESCA BOADILLA, R. Coordinador, Navarra, Aranzadi, 2004, pp. 241 y 242, quien además establece que las funciones a que hace referencia el artículo 83 LGT son encuadrable en la gestión tributaria [artículo 117 m]): «la información y asistencia tributaria») a la que tampoco puede ser ajena la actividad de inspección [«artículo 141. La inspección tributaria. La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas»].

contribuyente u obligado tributario y que ponen entredicho la eficacia de este sistema de intercambio de información tributaria internacional⁶⁴.

Lo antes expresado da cabida a considera el renombrado caso Sabou y las reflexiones que una destacada doctrina de la comunidad universitaria alicantina⁶⁵ formula sobre este caso desde el punto de vista de la normativa española existente en materia de intercambio de información tributaria. De su criterio se desprende, que en España las normas que rigen el intercambio internacional de información tributaria se encuentran estipuladas en el artículo 177 bis, Actuaciones de asistencia mutua, de la LGT y a partir del art. 201 del RGIT. Al buscar dentro del ordenamiento español los derechos procedimentales que alegaba el Sr Sabou, asunto C-276/12⁶⁶, no se observa en el mismo una específica protección jurídica o normativa del contribuyente en la ejecución del intercambio de información con trascendencia tributaria entre Estados. Esta protección se visualiza, sólo cuando el contribuyente se encuentra afectado por un procedimiento de inspección por lo que acontece el intercambio de información tributaria dentro de este procedimiento « conocer en qué estado de tramitación se encuentra el mismo o bien haya solicitado expresamente saber el estado del cómputo del plazo máximo para la resolución y, en su caso, saber la circunstancia que estuviese justificando una

⁶⁴ Cfr. Martínez Giner, L.A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Madrid, iustel, 2008, pp. 17 y 18.

⁶⁵ Cfr. Gil García, E.: “Reflexiones sobre la normativa española en materia de intercambio de información con ocasión de la Sentencia Sabou”, en *Intercambio de Información y Medidas Fiscales de Efecto Equivalentes*, « Jornada Preparatoria del congreso de la EATLP», Madrid, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 8/2014, pp. 45 y ss.

⁶⁶ El Sr. Sabou, residente en la República Checa y futbolista profesional, ingreso en su declaración del impuesto sobre la renta, ejercicio 2004, gastos relacionados con la negociación de su posible traspaso a un club extranjero. La Administración tributaria checa, en verificación del origen de los gastos deducidos, incoó el procedimiento de inspección dirigiendo solicitudes de información a las Administraciones tributarias de los Estados miembros en cuestión, para establecer si los clubes de fútbol incluidos por el Sr. Sabou confirmaban las negociaciones. A este requerimiento, ninguno de los clubes supuestamente contactados por el Sr. Sabou manifestaba conocerlo. Como resultado de la inspección fiscal, se aumentó la cuantía del impuesto respecto de la liquidación original. El Sr. Sabou impugnó la liquidación resultante, aludiendo que la Administración tributaria checa había obtenido de forma ilegal la información, no poniéndolo al tanto de tales peticiones de asistencia a otras Administraciones tributarias y por tal motivo no participó en la formulación de las preguntas que se habían hecho a aquellas, ni tampoco había sido invitado al examen de testigos. Cfr. Gil García, E.: Reflexiones sobre la normativa es..., cit., p. 45.

interrupción de tal período... Realmente, el contribuyente tendrá constancia de las peticiones de asistencia mutua de forma indirecta cuando solicite de forma expresa conocer el estado de tramitación del procedimiento en el cual se encuentra inmerso». Así, los derechos y garantías establecidos en dicho procedimiento deberán hacerse extensivos a la modalidad del intercambio en cuestión.

Como complemento de lo antes expuesto se puede decir, que el motivo está en que la norma interna española estipula que al iniciarse el procedimiento de inspección, los obligados tributarios deben ser enterados sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de inspección, igualmente de sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas. Al iniciarse el procedimiento se realizan todas las actuaciones comprobatorias e investigadoras que se estime necesarias, siendo en este momento cuando AEAT formula la petición de asistencia mutua a otro Estado.

Lo planteado en el caso Sabou es si esta petición debe ser participada al contribuyente. Por lo cual al ir a la normativa interna española, podemos decir que la Administración tributaria no está obligada a participar al sujeto pasivo acerca de la formulación de una solicitud de información fuera del procedimiento de inspección. Así, coincide la normativa española en materia de intercambio de información con la Directiva 77/799, ya que en ninguno de estos ordenamientos se le atribuye al contribuyente ni el derecho a ser comunicado sobre la solicitud de asistencia mutua requerida, ni el derecho a participar en la formulación de una solicitud de información remitida al Estado miembro requerido, ni tampoco el derecho a formar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado. Para la legislación interna española, la existencia de una petición de información puede proporcionársele al obligado tributario cuando éste haya requerido, en cualquier momento del procedimiento de inspección. La Directiva 77/799 no indica en qué condiciones puede el obligado tributario cuestionar la exactitud de la información transmitida, sino remite a la regulación nacional la incumbencia de fijar

las correspondientes normas. La posición asumida por el TJUE en el asunto Sabou se consideró precaria sobre todo dentro del sector doctrinal, por no llenar el vacío o expectativas existente en relación a los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Estados. Luego se considera que tal posición del TJUE, como una medida de su parte para garantizar el equilibrio entre la tutela del contribuyente y el interés del Estado correspondiente⁶⁷.

En este orden de ideas, una parte de la doctrina tributaria europea ha manifestado con antelación al sentencias TJUE sobre caso Sabou, asunto C-276/12, de fecha 22 de octubre de 2013, su disconformidad en la manera que se tutelaban los derechos de los contribuyentes en el intercambio internacional de información con trascendencia tributaria. Así, invocando el antiquísimo principio general del Derecho, *audi alteram partem*, «principio de audiencia del interesado» buscan su acomodo en el procedimiento de intercambio de información tributaria, cuestión que de entrada catalogan como limitada debido a la necesidad de salvaguardar la confidencialidad de las investigaciones y la integridad de la

⁶⁷ Para ampliar información sobre el caso Sabou Vid. Fernández Marín, F.: “Protección estatal para el contribuyente y el intercambio de información en la unión europea”, en *El intercambio de información tributaria y los derechos del contribuyente en la UE*. Documento en línea. Consulta 10/02/2015 Disponible en: <http://131.253.14.125/bvsandbox.aspx?&dl=es&from=it&to=es> En este artículo el autor expone que esta solución del TJUE es típica del orden internacional, sin embargo considera que es una solución limitada y una vista parcial de los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información. En su opinión, «Dentro de la Unión Europea, las garantías y derechos de los contribuyentes reguladas en el Estado requirente se limitan en el caso de un intercambio de información. Estos derechos y garantías, una vez cumplidos los requisitos establecidos por la normativa de la Unión Europea, sólo será aplicable en el Estado requirente en la ejecución de la investigación. Los principios de equivalencia y de aplicación por su cuenta en la realización de una investigación a petición de otro Estado, cuando la ley establece la UE que rigen las actuaciones del Estado requerido en el intercambio de información, se oponen a un resultado diferente. En el Estado requerido, a su vez, en la obtención y presentación de información fiscal, aplicará sus derechos y garantías de los contribuyentes, de nuevo, cuando cumplan los requisitos establecidos en la orden de la Unión Europea. Pero en este caso, en mi opinión, como resultado de una elección por la ley de la Unión Europea de respetar el principio de efectividad, su eficacia no se limita sólo es para el Estado requerido, pero la eficacia de la información intercambiada no es se pueden poner en tela de juicio en el Estado requirente para ser implementado en el Estado aplica para disminuir las garantías que están previstas en el Estado insta a esa información. Fraccionar la protección de los contribuyentes entre los Estados miembros, en virtud de un nivel mínimo de protección que permite una visión única de los derechos y garantías de los contribuyentes, es un original, útil en el estado actual de desarrollo de la Unión Europea Unión Europea, pero sería deseable regulación explícita de los derechos y garantías de los contribuyentes que participan en el intercambio de información por parte de la Unión Europea». Disponible en: <http://131.253.14.124/bvsandbox.aspx?&dl=es&from=it&to=es>

evidencia. Ante lo cual consideran que dentro del marco de cooperación en el ámbito de la fiscalidad es estrictamente funcional a la regla *audi alteram partem* el derecho del contribuyente a estar plenamente informado. Para la doctrina, criterio que acompañamos con las reservas del caso, si al contribuyente no se le participa la iniciación de procedimiento que puede estar en su contra, no se le permite ejercer el derecho a oponerse cabalmente, a las razones que acompañan los alegatos de la Administración tributaria⁶⁸.

En nuestra incursión, dentro de las doctrinas que abogan por una efectiva tutela del obligado tributario en los derechos que bien se le pueda asignar dentro del intercambio de información con trascendencia tributaria, se pasa a considerar la posición que asume un connotado académico alicantino⁶⁹, para quien tanto los Modelos de Convenio de la OCDE, como de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y de los Estados Unidos (EEUU), así como también dentro del contenido de la Directiva 2011/16/UE, se regula de una manera apreciable los derechos de los contribuyentes que son afectados por un requerimiento de información entre Estados relacionado con algún dato proporcionado por él. Igualmente, considera que la legislación interna de los Estados en términos generales no ha dado muestra efectiva de tratar de normar los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria. De la doctrina se desprende, que la

⁶⁸ Cfr. Castiglione, R.: *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, Bologna, *Giustizia Tributaria-Periodico trimestrale*, Resumen No. 3, Bologna, 2009, pp. 12-13 y 14.

⁶⁹ Cfr. Martínez Giner, L.A.: *La protección jurídica...*, cit., pp. 160-161 y 162. También, Cfr. Cerdón Ezquerro, T.: *Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias*, Lima, Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, PUCP, N° 72, 2014, pp. 14 y ss., quien recoge lo expresado por Martínez Giner, antes referido, dándole actualización y énfasis a su contenido, argumentando que al admitirse que los Estados atienden las solicitudes de información con trascendencia tributaria recibida de otro Estado, procediendo como si estuviesen efectuando una investigación nacional, bajo los lineamientos de un marco jurídico interno o nacional que rige sus potestades y los derechos que asisten a los contribuyentes, en el ámbito internacional en relación a la cooperación entre las Administraciones tributarias de los diversos Estados. «... nos podemos preguntar por qué se limitan los derechos de los contribuyentes a favor de las potestades de los Estados. Dicho de otra manera, uno puede preguntarse por qué es necesario rebajar los derechos de los contribuyentes para garantizar una mayor eficacia en la colaboración entre los Estados. Esta relación se puede ver como un juego de suma cero o de suma positiva».

«desregulación» del procedimiento de intercambio en el amparo del obligado tributario, pueden motivarse básicamente a tres situaciones: primero, a que prevalece la función antifraude en el intercambio de información en relación a la protección del obligado tributario que se encuentra afectado por este procedimiento; segundo, se atañe a la falta de práctica de este procedimiento de asistencia entre Estado, la situación imperante; y tercero, se ha trascendido que el procedimiento de intercambio de información con trascendencia tributaria entre Estados como instrumento jurídico internacional está referido a los Estados y no a las personas. Ante lo cual se debe reconocer, que «...el intercambio de información tributaria no se puede ni debe realizar a espaldas al contribuyente. Y ello porque éste no puede ser considerado como un mero objeto del procedimiento, sino que ha de ser un agente activo que ayude a la mayor y mejor eficacia del intercambio de información».

En este orden de ideas, se ubica también otra significativa posición doctrinal⁷⁰ para quien la disparidad de hacer descansar la tan requerida protección del obligado tributario en el Derecho nacional, insta a plantearse si desde un punto de vista comunitario la UE, debe ir más allá de en la utilización de las Directivas como instrumento que impone a sus Estados miembros escasas obligaciones respecto al obligado tributario y asignar derechos más específicos para los mismos. A su vez, tomando en cuenta que la UE se encuentra bajo un proceso codificador, la presente doctrina invoca que se promueva dentro de la Unión un Código del Contribuyente, idea que a nuestro juicio, es perfectamente transferible a otros organismos comunitarios, tales MERCOSUR.

Como bien ha señalado la doctrina más cualificada, corresponde a la Administración tributaria respetar todos los principios y normas que pueden ser traducidos como derechos de los ciudadanos y que se encuentran contemplados en la CE, estos deben ser guía de los poderes públicos en la materia, constituyen

⁷⁰ Cfr, Grau Ruiz, M.A.: “La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea”, Navarra, *Quincena Fiscal*, N° 22, Aranzadi, 2013, pp. 105 y ss.

preceptos limitativos, estipulando acciones positivas y concretas para su debida plasmación. Por lo tanto, tales preceptos constitucionales, requieren de un garante de los mismos, cuya acción sea aparte de la jurisdiccional, si se quiere más inmediata para quien solicita sus servicios, este garante es el Defensor del Pueblo, denominación que debuta en el ordenamiento español al ser estipulada en el artículo 54 de la CE, entendiéndose que los artículos como el 31 de la CE, que estipula los principios que regulan el sistema tributario, junto al artículo 133 de la misma, aplicable a la parte impositiva, conjuntamente con los artículos 9 y 14 de esta carta fundamental de aplicación general, habilitan su intervención en materia tributaria. Su acción es descrita como doble «de un lado, la defensa de los derechos y libertades fundamentales reconocidos en el título I del texto constitucional y, de otro, el control ordinario de las Administraciones públicas a la luz de los principios recogidos en el artículo 103 de la Norma Suprema». Así, el Defensor del Pueblo, debe apoyar al ciudadano en todo aquello que a su favor esté establecido como derechos en la LGT, amparando también, los derechos de todo ciudadano frente a la Administración pública en lo estipula el artículo 35, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común, que se aplica subsidiariamente en materia tributaria⁷¹.

Cabe destacar que la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, establece la actividad que ha de ejercer el Defensor del Pueblo, de oficio o

⁷¹ Cfr. Cava de Llano, M. L.: "La defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo", en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007. pp. 13 y ss. donde también expresa que el accionar que priva en la Defensoría del Pueblo es sencillo y breve, se realiza mediante un escrito en papel común, donde se debe indicar los datos personales y una memoria descriptiva de los hechos que fundamenta la pretensión del ciudadano. El accionar y procedimiento que ciñe las actividades del Defensor del Pueblo se explana en la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril. De tal forma, su artículo 9 destaca «Uno. el Defensor del Pueblo podrá iniciar y proseguir de oficio o a petición de parte, cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos y resoluciones de la Administración pública y sus agentes, en relación con los ciudadanos, a la luz de lo dispuesto en el artículo 103.1 de la Constitución, y el respeto debido a los derechos proclamados en su Título primero dos. Las atribuciones del Defensor del Pueblo se extienden a la actividad de los ministros, autoridades administrativas, funcionarios y cualquier persona que actúe al servicio de las administraciones públicas».

a petición de parte, como garante de todo aquello que menoscabe los derechos del ciudadano preceptuados en la CE, por actos y por resoluciones de la Administración pública y sus agentes.

En cuanto al papel que desempeña la figura antes descrita, el análisis de los resultados de la I Jornada auspiciada por la Oficina del Defensor del Contribuyente, en España, permite indagar las funciones desarrolladas por la Defensoría de Pueblo en esta región y en sus memorias se refleja que las mismas han sido múltiples en aras de un correcto asesoramiento del obligado tributario y también de jueces, en cuyas responsabilidades queda la delicada tarea de suministrar justicia en los casos donde sea necesario su dictamen. De igual forma, se puede detectar que la experiencia acumulada en el tiempo es enriquecedora, en su seno se han tramitado problemas en torno a IRPF y en menor proporción el IVA, al igual que el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Patrimonio. Las manifestaciones de esta I Jornada, reflejan, que a este organismo, se han formulado solicitudes de desgravar del IRPF de determinados gastos, al igual que se ha planteado el requerimiento de la tributación conjunta de las parejas de hecho, también se ha solicitado la exención por determinadas ayudas y varias otras solicitudes de diversa índole en lo que tributos se refiere. Tal actividad, será atendida por actuaciones tanto de la AEAT, como de las Administraciones Tributarias de las CCAA y las Administraciones locales, las inquietudes se plantean a la Secretaría General de Hacienda española, la cual las analiza, a suerte que algunos casos pasan a ser considerados incluso en los proyectos de modificación de futuras de las leyes tributaria⁷².

Importante es también, la función que ejerce en amparo de los derechos de los ciudadanos de España, el denominado Consejo para la Defensa del Contribuyente, promulgado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, siendo el mismo asignado a la Secretaría de Estado de Hacienda, responsable, a

⁷² Cfr. Cava de Llano, M. L.: "La defensa de los derechos y"...cit. pp. 15 y ss.

través de la AEAT, de la gestión del sistema tributario estatal y aduanero en este país. Su creación obedece a la necesidad de facilitar el flujo de información entre el obligado tributario y la AEAT, así como también, mejorar la calidad del servicio ofrecido por esta Administración, de forma tal, que los administrados cuenten con un organismo idóneo donde puedan depositar sus quejas, sugerencias y reclamaciones, y que a su vez que dicho organismo sirva como asesor de la Secretaría de Estado de Hacienda en todos aquellos asuntos que requieran ser de su conocimiento para protección y defensa de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado. Su campo de acción, a pesar de ser meramente consultivo, goza de la independencia y representatividad, que garantiza su efectiva actuación interna, lo cual complementan medios profesionales y operativos que conforman esta novedosa oficina para la Defensa del Contribuyente. El Consejo en comento, se estructura como un órgano colegiado en el cual se procura la participación de todos los sectores sociales relacionados con el quehacer tributario, en aras de una mayor fluidez informativa entre el obligado tributario y la Administración. En su seno participan además de los representantes de la Administración tributaria, connotados representantes de los sectores profesionales afines a la especialidad tributaria y del ámbito social-económico del país, ciñe su actividad la detectar errados procedimientos, pudiendo contribuir decisivamente a alertar sobre su existencia y sobre el modo de corregirlos⁷³.

⁷³ Vid. Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda (BOE del 21), en cuya Exposición de Motivos se argumenta además « El Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano, contempla determinados aspectos en materia de información administrativa y atención al ciudadano y especialmente el ámbito de las quejas, sugerencias y reclamaciones que los mismos puedan formular ante la correspondiente Administración, que en el caso de la aplicación del sistema tributario requieren un tratamiento específico, sin desvirtuar por ello el espíritu y la filosofía del precitado Real Decreto e incluso profundizando en los mecanismos administrativos de defensa del contribuyente en beneficio tanto de su seguridad jurídica como de la necesaria agilidad en el tratamiento y resolución de las cuestiones que se planteen...A mayor abundamiento, el apartado tercero del artículo 96 de la vigente Ley General Tributaria en su redacción dada por Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial, contempla el deber de la Administración tributaria a prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones, cuestiones estas que junto con la reiterada voluntad de canalizar de manera eficaz las reclamaciones, quejas o sugerencias de los administrados en sus relaciones con la Administración tributaria justifican el contenido del presente Real Decreto.» De igual forma, aquí se explica que la designación del Presidente del Consejo para la Defensa del

La LGT española de 2003, impone el reconocimiento legal al Consejo para la Defensa del Contribuyente, ya que en su artículo 34.2, hace mención expresa del mismo, en similar sentido esta Ley hace alusión en su artículo 243,2 a la participación del Presidente del Consejo que nos ocupa, en la Sala Especial para la Unificación de Doctrina que conoce las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC, contra las cuales tiene facultad de interponer, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, un recurso extraordinario para la unificación de doctrina cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones. Una parte importante de la doctrina considera que la creación del Consejo en referencia disminuye a través de sus normas y procedimientos, la brecha que distancia la actividad administrativa del Estado con los ciudadanos inmersos en la relación tributaria. Corresponde por lo tanto a este organismo, avivar los derechos de los administrados y a su vez propiciar que los mismos obtengan la información debida para el cumplimiento de sus deberes. En este sentido, cabe resaltar el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano⁷⁴.

Contribuyente, obedece a una elección que realizan sus miembros entre los cuales eligen quien actuará como representante del mismo y entablara las relaciones con los demás organismos públicos y privados. «Para una efectiva consecución de los objetivos propuestos, se prevé que su designación recaiga sobre una persona de reconocido prestigio en el ámbito tributario, con la correspondiente y necesaria experiencia profesional.» Del articulado del Real Decreto, se destaca «Artículo 1. Creación.-Se crea en la Secretaría de Estado de Hacienda y adscrito al Secretario de Estado, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, para la mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado...» También, «Artículo 2... El Consejo para la Defensa ...desarrollará las siguientes funciones: a) Recibir, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, las quejas, reclamaciones o sugerencias de los ciudadanos, relacionados directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación. b) Recabar y contratar la información necesaria acerca de las quejas o reclamaciones interpuestas, al efecto de verificar y constatar su real trascendencia y posteriormente realizar las correspondientes sugerencias para la adopción de las medidas que fueren pertinentes. c) Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos...» De igual forma se destaca el contenido del «Artículo 3. Del derecho a formular reclamaciones, quejas o sugerencias.-1. Los contribuyentes tendrán derecho a formular cualesquiera reclamaciones, quejas o sugerencias que tuvieren por conveniente ante la Secretaría de Estado de Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria,...».

⁷⁴ Cfr. Tejerizo López, J.M.: “El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente”, en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007. pp. 47 y ss. donde también el autor destaca que la génesis de estos Consejos dedicados a la defensa de los derechos de los contribuyentes proviene de la institución del Defensor del Pueblo y la de este en la figura del ombudsman, a lo cual se podría añadir que según Wikipedia «procede que la Constitución Sueca que

Una significativa doctrina especialista del quehacer tributario, formula una importante crítica a la concepción española de mecanismos e instancias de protección al contribuyente. A tal efecto, parte del hecho de considerar que han sido escandalosos las estadísticas que reflejan las controversias que dirimen en los tribunales españoles, alegando que los pleitos fiscales ocupan alrededor de un cuarenta por ciento del trabajo de los Tribunales contenciosos «...el ochenta por ciento de estos pleitos aproximadamente se refieren a cuestiones meramente interpretativas...», a su vez, se observa que la Administración tributaria se dedica a discutir «... cosas baladíes con los contribuyentes perjudicando a todos...». Considera que la LGT, contiene un aporte significativo para paliar esta situación, con las actas de acuerdo, que no han tenido una buena acogida por la inspección administrativa ya que el porcentaje de actas en este sentido firmadas es antagónico con el de las actas de disconformidad. También, la revocación de los actos administrativos, es un procedimiento paliativo que ahora considera está más claro en la referida ley. La introducción en LGT del Consejo de Defensa del Contribuyente, es considerada como una pieza esencial para la mejor y más fluida relación entre los contribuyentes y la Administración «para el funcionamiento de

estableció dicha figura en 1809 para dar respuesta inmediata a los ciudadanos ante abusos de difícil solución por vía burocrática o judicial.» Luego, el autor considera que la figura antes indicada ha sido incorporada en casi todas las constituciones que han surgido después de la Segunda Guerra Mundial y que en caso español es recogida en el artículo 45 de la CE. y resalta el éxito que ha tenido en España donde ha sido variados las denominaciones que se le adjudica en las Comunidades Autónomas por ejemplo en Castilla y León Procurador del Común. Entre las objeciones que han surgidos en relación a estos institutos regionales, cabe destacar: que para su mayor efectividad deben solaparse con órganos administrativo de control interno como lo son las Inspecciones de Servicios; sus decisiones o informes carecen de medios jurídicos para ser impuestos a las instituciones a las cuales están dirigidos. Adicionalmente y muy importante en lo que transmisión de información se refiere, es el hecho de desvirtuar instituciones como el derecho a petición o de queja, de reconocimiento constitucional, así como, las contestaciones de consulta. Finalmente, se aprecian en estos Consejos el desvirtuar el sistema ideado para resolver conflictos mediante la aplicación de la norma tributaria. Sin embargo, adicional a la apreciación existente de que llena un vacío que contrarresta los derechos de queja o de petición mencionados, distíngase que el ordenamiento español competente en la materia sólo contempla como recurribles los actos definitivos, luego, la tramitación de los procedimientos son los momentos donde se producen mayores disfunciones administrativas, lo mismos, son también momentos donde la actuación del Consejo Regional de Defensa, puede surgir independientemente de que termine los procedimientos en curso.

los servicios y la aplicación de todas las normas tributarias, tanto en términos sustantivos como en términos procedimentales»⁷⁵.

En el caso español, la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado se ha extendido a otras administraciones autonómicas y locales. La disgregación del Poder tributario imperante en el país, recordemos de rango constitucional y recogida por LGT, da la permisibilidad debida para la instauración de los Consejos Regionales para la Defensa del Contribuyente. A tal efecto, se puede destacar la experiencia que en estos menesteres aporta la instauración del Consejo Regional en la Comunidades Autónomas de Castilla y León. De igual forma, cabe significar la Defensoría del Contribuyente de la Comunidad de Madrid, en el mismo sentido, el Consell Tributario del Ayuntamiento de Barcelona. De una manera general, se puede afirmar que las funciones y experiencias de estos organismos, son bastantes similares a las del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado, como se puede destacar también, que el requerimiento de asesoramiento y servicios, así como, las experiencias de desempeño entre una región con respecto a otra no difieren mucho, lo cual se hace perfectamente comprensible si consideramos que las necesidades del obligado tributario y las exigencia de las administraciones tributarias básicamente son las mismas⁷⁶.

⁷⁵ Cfr. Ferreiro Lapatza, J.J.: "La justicia tributaria en España desde la perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado", en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007, p. 36. Quien también reflexiona sobre los avances que otras naciones han tenido en relación a un mayor fluidez en la comunicación, servicios y procedimientos de gestión en el aspecto administrativo tributario, en tal sentido hace referencia a que «En Italia el concordato hizo aumentar la recaudación, disminuyó el dinero negro en circulación y el tiempo de resolución pasó de 4 años y medio en los tribunales equivalentes a los económicos administrativos aquí a 3 meses.» en cuanto al Consejo de Defensa del Contribuyente alega que se atienden cosas evidentes, claras e infracciones manifiestas del ordenamiento, a su vez, opina que al Consejo no le corresponde dilucidar procedimientos que implique presentación de pruebas, ya que las cuestiones de esta índole deben ser ventiladas en los tribunales competentes al igual que lo que concierne a la interpretación de la norma donde caben diferentes puntos de vista.

⁷⁶ Cfr. Tejerizo López, J.M.: El Consejo Regional para la Defen..., cit. pp. 50 y ss. para quien la Comunidad Autónoma de Castilla y León, goza de un organismo de Defensa del Contribuyente a partir de la promulgación del Decreto 98/2004, de 2 septiembre, y aunque esta incardinado en principio en la Dirección General de Tributos, no dependen de la misma ya que está dotado de autonomía e independencia, sin embargo cuestiona que uno de los representantes de dicho organismo con el rango de presidente a solo

La generación y difusión de las instituciones que se ocupen de la defensa de los derechos de los obligados tributarios, en similares condiciones a las hasta aquí expuestas, es decir, de defensorías del obligado tributario o de consejos para la defensa de los mismos y de rango estatal o regionales, también se observan en

efectos operativos pertenezca a la Dirección de Tributos. Entre sus funciones más significativas están garantizar los derechos del obligado tributario enumerados en el artículo 34 LGT. Además, entre sus tareas concretas están: Recibir, a través de la Dirección General de Tributos y Política Financiera de la consejería de Hacienda los reclamos de los ciudadanos de naturaleza tributaria; elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relacionadas con la defensa del contribuyente; proponer a la Consejería de Hacienda, a través de su Presidente los cambios a su juicio pertinentes para mejorar la defensa del contribuyente; solicitar que explique por qué la Administración implicada no ha dado comienzo a un procedimiento de revocación determinado e incluso realizar consideraciones sobre el mismo. También, Casado López, H.: "El defensor del contribuyente de la Comunidad de Madrid", en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007, p. 75 y ss. expresa que el Defensoría del Contribuyente de la Comunidad de Madrid difiere de otros organismos similares por su naturaleza unipersonal, está incorporado en la estructura administrativa los vocales del Consejo para la defensa del Contribuyente suelen ser profesores universitarios de Derecho Financiero y Tributario y eminentes juristas de la materia. Aquí destaca el hecho, de que el Defensor del Contribuyente se encuentra incardinado en la Dirección General de Calidad de los Servicios y Atención al Ciudadano, donde a pesar de las críticas se considera que ha reportado ventajas, como justificación está que la Dirección General en referencia nace en la Consejería de Hacienda y es aquí donde 1999 se crea la Defensoría de contribuyente. A su vez, la Comunidad de Madrid se sale a su entender de una administración que maneje las reclamaciones administrativas de una manera tradicional, respaldan sus operaciones dos instrumentos legales, a saber: el decálogo de derechos del contribuyente y la carta de servicios del Defensor del Contribuyente, los cuales reflejan los compromisos de la Defensoría con el ciudadano y para con la Administración tributaria. Sus funciones en síntesis, son como novedosa que el ciudadano tiene la opción de presentar su quejas ante el propio Defensor en la oficina o también a través de cualquier punto de información de atención al ciudadano, por la página Web de Internet, por fax, por vía telefónica, todo es redirigido por Atención al ciudadano al Defensor del Contribuyente, siendo su respuesta teóricamente ofrecida en un lapso de 48 horas. Adicionalmente, corresponde considerar a Agulló Agüero, A.: "El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona y la resolución de recursos municipales", en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007, p. 75. quien resalta la importancia del Consell Tributari el cual cataloga como antecedente de las demás instituciones de defensa al contribuyente, a la que se hace referencia en la presente cita, ya que su creación acontece 1988, siendo el acontecimiento que motiva su acaecimiento «la desaparición de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local que dejó al ciudadano sólo ante el recurso administrativo de reposición y el recurso judicial contencioso-administrativo como mecanismo de defensa para impugnar los actos de la Administración tributaria local.» Su finalidad además de llenar el vacío antes referido, fue por lo tanto a su entender darle prestigio al Ayuntamiento de Barcelona en el ámbito de la fiscalidad. Su función, ser un organismo que dentro del recurso de reposición pueda actuar de manera independiente y externa a la Administración tributaria garantizando la objetividad y calidad técnica de las resoluciones adoptadas por la misma. Su actuación, la considera como muy acertada dado el considerable descenso de los litigios, el mejor funcionamiento de los servicios del área tributaria, así como también «la mayor calidad técnica de las Ordenanzas Fiscales municipales; y excelente relación con los tribunales de justicia.» Destaca tres rasgos fundamentales del Consell Tributari, a saber: «estar integrado por personas ajenas a la Administración local; ser independiente hasta la inamovilidad de sus miembros; y garantizar un determinado nivel de calidad técnica...tener una intervención perceptiva pero no vinculante... ser atendido y escuchado por todas las partes implicadas: Administración y órganos de gobierno del Ayuntamiento, tribunales de justicia y ciudadanos».

países como Estados Unidos, Italia y Venezuela. De las experiencias de estas naciones, corresponde también hacer alusión y la misma se realiza seguidamente de una manera más resumida en lo que concierne al Estados Unidos y Venezuela. Por su transcendencia en la región, de una forma más amplia en lo que atañe a la nación italiana.

Con respecto a la experiencia Norteamericana, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, desde hace varias décadas específicamente desde 1988 con la promulgación de la Ley de Reestructuración del *Internal Revenue Service*, se ha dedicado a generar servicios que encausen al sistema tributario de esa nación dentro de la equidad y eficiencia. Esta tarea, lo optimizan tutelando al contribuyente ante la desprotección jurídica en la cual se puedan encontrar y a su vez, procurando la participación ciudadana con sus lógicas inquietudes y planteamiento en las políticas que rigen en el sistema y los vicios que en el mismo se puedan generar. Para tal cometido crean como dependencia el Abogado del Contribuyente, que por sus servicios prestados y su rol institucional es la figura idónea, siendo importante destacar las funciones que se le asigna que a este organismo: «Como organismo independiente del Internal Revenue Service (en adelante IRS) el ordenamiento federal norteamericano prevé la existencia de un Servicio de Defensa del contribuyente (Taxpayer Advocate Service) dirigido por el Abogado del Contribuyente (National Taxpayer Advocate). En cada Estado o circunscripción del IRS existe, al menos, un Delegado del Abogado del Contribuyente (Local AdvocateTaxpayer), que tiene su oficina propia o bien trabaja en las sedes del IRS a través de las Oficinas de Resolución de Conflictos de la Agencia Tributaria (Problem Resolution Office)...el Abogado del Contribuyente cuenta en su equipo con un Departamento (Office of Systemic Advocacy) específicamente dedicado a estudiar supuestos recurrentes –no casos concretos– así como a preparar informes y propuestas». También, para el desarrollo de sus funciones, cuenta con el apoyo de una entidad consultiva Taxpayer Advocacy Panel creada en 1998, por la Ley que regula los comités de participación ciudadana (Federal Advisory Committee Act) estos comité los

integran 95 voluntarios de elección bianual y que provienen de las siete grandes jurisdicciones en las que está conformado el IRS, cada Estado tiene asignado un miembro o más. Dicha asignación corresponde al número de contribuyentes de cada jurisdicción. Adicionalmente desde el 2002 el Abogado del Contribuyente ha constituido un Comité de enlace, Design Steering Committee, que reúne a directivos del IRS, a representantes de los sindicatos de empleados u oficiales del Departamento del Tesoro y asesores fiscales, a fin de conciliar opiniones sobre las disfunciones observadas dentro del sistema tributario que les compete⁷⁷.

Pasando a tomar en consideración el caso italiano, es importante destacar que la figura del Defensor del Contribuyente surge en este país, debido a la promulgación de la Ley 212/200, titulada «Estatuto de los derechos del contribuyente» destinada a materializar una concepción transparente de eficiencia administrativa y establecer una fluida comunicación entre el Fisco Estatal y el contribuyente, para así adecuar a esta nación a las exigencias de que modernamente imperan en este sentido. En todo su contenido se visualizan

⁷⁷ Cfr. Andrés Aucejo, E., Rozas Valdés, J.A., "El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EE.UU.", en *Documentos*, DOC. N.o 5/04, Instituto de Estudios Fiscales. 2001. pp.12 y ss. quienes aclaran que el Servicio de Defensa del contribuyente (Taxpayer Advocate Service) dirigido por el Abogado del Contribuyente (National Taxpayer Advocate) quienes en relación al funcionamiento de estos servicios de defensa del contribuyente, advierten que sus actividades distan de excluir al IRS, en su papel de órgano que resuelve todas aquellas divergencias producto de la aplicación de los tributos. Estos servicios están para resolver, para promover adecuada y eficientemente la resolución de algún problema en cual se pueda ver inmiscuido un contribuyente, debido a que el IRS no le ha proporcionado la debida solución y en su carácter de organismo administrativo independiente ofrece su amparo al mismo. A su vez, estos autores destacan que los servicios de defensa a los contribuyentes norteamericanos: «No tiene competencia, pues, para dictar actos administrativos de determinación, liquidación, comprobación o recaudación de los tributos, aunque sí tiene potestad, en algunos supuestos, para suspender la tramitación y efectos de un procedimiento de gestión tributaria.» El Servicio, encausa su trabajo identificando «todo tipo de incidencias en la aplicación de los tributos: incongruencias de fondo o de forma, trámites prescindibles, contradicciones o lagunas formativas, plazos improcedentes, etcétera.» Otra actividad a la cual se aboca el Servicio es a «el estudio, análisis y presentación de propuestas de reformas normativas o de pautas de actuación en la aplicación del sistema tributario que contribuyan a mejorar su eficiencia reduciendo, al mismo tiempo, la presión fiscal indirecta del contribuyente.» El Taxpayer Advocacy Panel, es un órgano de consulta del Departamento del Tesoro siendo su función reducir la distancia entre la Administración tributaria y los ciudadanos. En suma, de este aporte doctrinal se desprende que la actividad del Abogado del Contribuyente se desarrolla, en primer término, canalizando todas aquellos requerimientos formulados por el contribuyente en lo que concierne a la forma en que ha sido afectado por la administración tributos, así como también, en el seguimiento de las posibles soluciones que se le puedan suministrar, en segundo término, expidiendo informes y formulando todas aquellas propuestas normativas a su entender puedan subsanar las difusiones detectadas dentro del sistema tributario.

disposiciones que pretenden aminorar las difusiones de las normas tributarias, orientando la disciplina impositiva hacia los principios y excluyendo la casuística de sus apreciaciones, para así pretender lograr un sistema estable y fiable. El Garante del Contribuyente, denominación que se adjudica en Italia a lo que otras regiones se denomina, el Defensor del Contribuyente, viene a representar la figura que asegura en esta región, que los derechos y garantías incluidos en la Ley que le da origen no adquieran la significación de mera declaraciones de principios. Su tarea más encomiable es la de ser la institución que equilibrar las relaciones que surgen entre los Administraciones financieras y los contribuyentes y se puede catalogar como un organismo que con la independencia que su autonomía le da, es gestor, de las vicisitudes que provienen del contribuyente por el acontecer tributario, a su vez, tiene autoridad para canalizar hacia las Administraciones de los tributos, recomendaciones que encausen las difusiones de sus interpretaciones legales a lo establecido en el texto normativo. La defensoría italiana en comento, no es una figura institucional única para el país ya que el legislador previó el establecimiento de órganos colegiados, cuya estructura contempla tres componentes de distinta procedencia ubicados en cada una de las regiones italianas⁷⁸.

⁷⁸ Cfr. Andrés Aucejo, E., Rozas Valdés, J.A., "El defensor del contribu... cit. pp. 5 y ss. quienes expresan además que la Ley 212/2000 establece que en relación al Garante de Contribuyente las retribuciones de quienes integran el órgano las determina un Decreto del Ministro de Finanzas, que dicho órgano no pertenece a los poderes clásicos del Estado, no está en su atribuciones el ejercicio de poderes administrativos ni judiciales, su naturaleza jurídica ha sido suplida por la doctrina, tampoco tiene naturaleza jurisdiccional, dado que la constitución italiana en su artículo 102 prohíbe la institución de nuevas jurisdicciones especiales. Afirman, que la institución en análisis se encuadran en el género de categorías jurídicas que conforman aquellas Autoridades caracterizadas por las notas de imparcialidad, independencia. Por lo tanto, es una institución que cuya ubicación está por encima de las partes (administración contribuyentes), facultada para denunciar los abusos y disfunciones cometidos en los sectores de interés público y que no recibe directivas de género alguno por parte del gobierno. Establecen que «opera "in plena autonomía" respecto de la Administración... sobre lo que no existe una opinión unánime es conocer si el Garante del contribuyente tiene o no tiene competencia en materia de fiscalidad local. En el ámbito de los tributos locales mediante Ley 142/1990 se previó la institución, en cada municipio o provincia, de un "difensore civico" que garantizara la imparcialidad y el buen funcionamiento de la administración provincial o municipal, señalando también los abusos, disfunciones, retardos de la administración en sus relaciones con los contribuyentes. A partir de la creación del Garante del contribuyente mediante la Ley italiana 212/2000 de derechos del contribuyente, se plantea el posible problema de superposición de competencias entre ambos defensores en relación a los tributos locales. Pese a una opinión generalizada de intentar separar las competencias de tales, circunscribiendo la actuación del Garante del contribuyente al ámbito de la administración financiera central y por tanto, negando que este órgano tenga competencia alguna en

El Garante del Contribuyente en ámbito tributario italiano tiene unas funciones que se pormenorizan en el artículo 13 de la Ley 212/2000 sobre derechos de los contribuyentes. Este instituto aporta la experiencia de producir efectos de difusión informativa, su diálogo con la Administración tributaria italiana busca su reacción ante los hechos irregulares e imperfecciones y disfunciones, que por la aplicación de los tributos lesionan los derechos y garantías de los contribuyentes atentando con lo establecido a su favor en las leyes. El Garante de contribuyente, interviene como mediador y orientador de la necesidad de información que pueda surgir entre el contribuyente y la Administración tributaria, mediante la solicitud de aclaraciones de los documentos emitidos por ambas partes, a su vez, realiza recomendaciones llamando la atención de la Administración en el cumplimiento de todos los derechos que corresponden al contribuyente, pero también, orienta a este último en los deberes que las leyes le imponen. Debe destacarse, que la naturaleza jurídica de este instituto, independiente de administración estatal de los tributos y del poder judicial de la nación italiana, le impide intervenir en todo aquello que tenga competencia con la imposición de sanciones, represiones o inherencia judicial, por lo que la doctrina cuestiona la eficacia de este órgano, pero que, a nuestro entender, como

materia de fiscalidad local, también se ha defendido que la competencia del Garante se extiende a los tributos locales por expresa previsión del artículo 1 de la Ley 212/2000 por la que se aprueba el Estatuto de los derechos del contribuyente». También denotan los autores que en cuanto a la estructuración de la institución Garante del contribuyente que el mismo se encuentra diseminado a lo largo del territorio nacional, por lo tanto existe un órgano de defensa del contribuyente bajo cada «Direzione Regionale delle Entrate (con sede física en las distintas regiones italianas), así como bajo la Direzione delle Entrate de las Provincias Autónomas (Trento y Bolzano). El órgano colegiado denominado “Garante del contribuyente” se compone de tres miembros elegidos y nombrados por el Presidente de la “Comisión Tributaria Regional” ó Corte de Apelo, en cuya circunscripción esté comprendida la Direzione Regionale delle Entrate. Estos cargos tienen una duración cuatrienal y pueden ser renovables...». Adicional explican que sus miembros se eligen entre categorías como magistrados, catedráticos universitarios del ámbito jurídico y económico, notarios, de donde se extrae la persona que será designado Presidente, así como, de la administración financiera y cargos superiores de la Guardia di Finanza, mediante la presentación de una terna, cuyos integrantes se extrae el Direttore Generale del Dipartimento delle Entrate para el caso de la componente civil (dirigentes de la Administración financiera) y por el Comandante Generale de la Guardia di Finanza (componente militar). Este procedimiento se constituye en todas las Direzioni Regionali delle Entrate y sus miembros deberán demostrar manifiesta inactividad de al menos dos años. Conforman las Direcciones Regionales delle Entrate profesionales, tales como abogados, economistas y diplomados en economía o empresariales, jubilados, quienes se presentan en una en cada una de la referidas Direcciones.

canalizador del flujo de información entre los sujetos participantes de la relación tributaria ejerce un papel inconmensurable. En sus funciones, el Garante del Contribuyente pone en conocimiento del Director Regional de la Administración financiera o del Comandante di zona de la Guardia di Finanza competente, de todos los procedimientos administrativos que en contradicción con lo legalmente impuesto perjudican al contribuyente en aras de buscar una modificación del mismo y de que se establezcan las responsabilidades del caso⁷⁹.

Para concluir lo desarrollado en relación a las defensorías del contribuyente a nivel internacional, se pasa a considerar el caso venezolano, en donde la idea de crear una instancia que asista y le dé soluciones al contribuyente, surge a raíz de una conferencia organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) donde se trató el tema de la defensa del contribuyente. Luego, coadyuvo a su materialización la visita que efectuara en el mes de marzo de 2002 al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, el Prof. Gabriel Casado Ollero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid y Ex-Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente, Secretaría de Estado de Hacienda, el cual en una conferencia dictada en la sede del antes referido organismo venezolano, manifestó la necesidad de que la Administración Tributaria no usara en el ejercicio de sus funciones la coacción y la fuerza en primera instancia, sino que a su criterio debería emplear la persuasión para conseguir la creación de una verdadera cultura tributaria⁸⁰.

Posteriormente, surgió la División de Defensoría del Contribuyente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, la cual está adscrita a la Oficina de Divulgación Tributaria y Aduanera. Dicho organismo fue creado mediante la Providencia Administrativa N° 2205, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.780, de fecha 22/09/03, con la misión de recibir, analizar y tramitar

⁷⁹ Cfr. Andrés Aucejo, E., Rozas Valdés, J.A., "El defensor del contribu"...cit. pp. 5 y ss.

⁸⁰ Vid. Memorias del SENIAT 2002

de todas las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación del SENIAT, en aquellos casos en donde se vulneren derechos y garantías constitucionales de estos, buscando mejorar la celeridad y eficacia en la resolución de reclamos y quejas, para así prestar un servicio de calidad.

A modo de síntesis, se pueden citar entre las atribuciones que tiene la División de Defensoría del Contribuyente del SENIAT, las siguientes: recibir, analizar y tramitar todas las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación del SENIAT, en aquellos casos donde se vulneren los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes. De igual forma, efectuar recomendaciones en las materias referidas a los derechos y garantías constitucionales del contribuyente a las dependencias del SENIAT, en aquellos casos donde sea necesaria la aplicación de correctivos. También, asesorar al Superintendente del SENIAT, en todo aquellos que de acuerdo a sus facultades pueda adoptar para el beneficio de la óptima atención del contribuyente. Elaborar, conjuntamente con el Centro de Estudios Fiscales, programas de educación y divulgación relacionados con los derechos y garantías que corresponden de acuerdo a la Constitución y las leyes a los contribuyentes, así como, de cara al fomento de la cultura tributaria ciudadana, fomentar la enseñanza de los elementos básicos del Derecho tributario utilizando para tal fin la participación de la universidades nacionales⁸¹.

2. Los obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria

El suministro de información con trascendencia tributaria, es una actividad que involucra a todos los sujetos que ley determina como obligados debido a la relación jurídica tributaria⁸², que acontece por acaecimiento de los presupuestos de hecho que le dan origen. Dicho suministro surge, a nuestro juicio, desde una posición que involucra el quehacer económico de los deben tributar en cuyo

⁸¹ Vid. www.seniat.gob.ve/

⁸² LGT española establece en su art. 17.1 que «Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos».

seguimiento están llamados a intervenir plenamente todos los organismos del Estado, tales como: las administraciones tributarias del país y demás organismos gubernamentales, tribunales de justicia, colegios notariales y registros. Así, la ley requiere de los obligados tributarios y terceros, la información precisa de su devenir económico de conocimiento que tenga, sobre hechos o presupuestos de hecho que acontezcan y que pueda acarear una recaudación impositiva.

En España, la obligación de informar está claramente establecida en el artículo 93 de LGT, donde se estipula ciertas categorías de sujetos, es decir, personas físicas y jurídicas, así como, instituciones privadas y públicas, que tienen el deber de suministrar toda aquella información con trascendencia tributaria de la cual tengan conocimiento.

Según ordenamiento jurídico español, son obligados también aquellos organismos o autoridades del Estado, cualquiera que sea su naturaleza, cuya participación y colaboración en el suministro información pueda facilitar datos que impliquen alguna trascendencia tributaria.

Para un especialista de la doctrina tributaria calificado⁸³, [La ley contiene una enumeración de sujetos obligados a prestar los citados deberes y concluye con una fórmula genérica comprensiva de «...las demás entidades públicas (...) y quienes, en general, ejerzan funciones públicas...»]. Por lo tanto, se hace complejo enumerar en un solo artículo el ámbito de las entidades públicas sujetas a la obligación de información de datos con trascendencia tributaria. La imposición del deber de proporcionar información con trascendencia tributaria, alcanza también las esferas de las instituciones encargadas de la administración de justicia. A tal efecto, cabe destacar que la justificación constitucional de la imposición a los Tribunales de Justicia españoles del deber de colaboración con la

⁸³ Cfr. Ruiz García, J.R., "Los principios generales en la ap...", cit., p. 379.

Administración tributaria, se puede deducir de la Sentencia que emanara del TC⁸⁴, a su vez, es importante también resaltar que el art. 94.3 de la LGT, establece que «Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.»

Resaltando, la reserva legal establecida en el artículo antes comentado de toda aquella información que vulnere el secreto de las diligencias sumariales una destacada doctrina⁸⁵, denota el hecho de que el RGIT español, estipula como han de ejercer los juzgados y tribunales, los requerimientos individualizados de información tributaria, adjudicando esta tarea al superior jerárquico del organismo que la requiere, en el caso de establecer quien la ejerce por el Estado, la misma recae bien sobre el director general, o bien sobre los directores de departamentos o los delegados de AEAT a quienes esté subordinado el órgano actuante que requiere la información, a su vez, ante la duda de que los requerimientos de información puedan hacerse con la personación de los funcionarios de la AEAT ante los juzgados y tribunales, refiere tal duda a lo dictaminado al respecto por el TS según Sentencia de 16 abril 1998 RJ 1998\4520⁸⁶.

⁸⁴ Sentencia núm. 141/1988 de 12 julio RTC 1988\141 [Aunque el art. 117.4 de la Constitución establece que «los Juzgados y Tribunales no ejercerán más 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].

⁸⁵ Cfr. Roldán Centeno, E., “Comentario sobre el artículo 94.3 de LGT”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Vol. I, 1ª ed., Navarra, Aranzadi, 2008, p. 700.

⁸⁶ Sentencia de 16 abril 1998 RJ 1998\4520 la cual contempla en relación a la obtención de manera presencial por los funcionarios de AEAT ante tribunales y juzgados lo siguiente « A ello se añade que los datos que deben tomar los Agentes Tributarios se reducen a las partes del proceso, sus representantes procesales y la cuantía del pleito, datos que no afectan a la intimidad de las personas. ...los Agentes Tributarios son funcionarios públicos, vinculados por el deber de obediencia a las órdenes recibidas sobre la toma de datos y por el deber de secreto respecto a los obtenidos, deber especialmente consignado para los funcionarios de la Inspección de los Tributos por el artículo 7.3 de su Reglamento General, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril. El que pudieran tomarse y divulgarse datos que afectasen a la intimidad personal y que no fueran necesarios para la labor inspectora es una hipótesis de futuro, que, en caso de producirse, daría lugar a su corrección por los medios establecidos por el ordenamiento. En principio, no hay

De acuerdo LGT, están obligados a proporcionar de oficio, de manera general o por requerimiento individualizado, todos aquellos datos de trascendencia tributaria que dispongan por el desarrollo de sus funciones tanto el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, como la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiamiento del Terrorismo y la Secretaria de ambas Comisiones. También, en este caso para el requerimiento de información individualizado lo estipulado en el artículo 56 del RGIT y en caso de que se requiera mediante personación de funcionarios de AEAT, corresponde aquí de igual forma, lo esgrimido en la Sentencia de 16 abril 1998 RJ 1998\4520, emanada del TS.

A nuestro juicio, si el fin primordial de la información tributaria, vine a ser el proporcionar al Estado los medios idóneos que le permitan la recaudación de recursos pecuniarios para cumplir su cometido de satisfacer necesidades públicas, en tan loable tarea, todos sin excepción alguna, organismos y autoridades que conforman la estructura ejecutiva y administrativa del mismo, están obligados al manejo, facilitación y adquisición de la información tributaria. Esto es así previsto en la codificación española cuando en su artículo 93.4 la ley dispone que «Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan...», quedando establecidas las salvedades del secreto contenido en las correspondencias; del secreto de aquella información facilitada a la administración con fines netamente estadísticos; el secreto del protocolo notarial que incluye los instrumentos públicos contenidos en los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, los que corresponden a aspectos matrimoniales, excepto su régimen económico.

razón para explicar por qué los funcionarios judiciales pueden tener acceso a las sentencias por razón de sus funciones y no pueden tenerla los Agentes Tributarios para la obtención de datos concretos y predeterminados, que no afectan a la intimidad de las partes procesales ni de sus defensores o representantes en juicio».

Las entidades bancarias y crediticias, las cajas de ahorro, las cooperativas de crédito y todas aquellas entidades que tenga dentro de sus actividades el tráfico bancario y crediticio, son también por mandato legal obligadas a suministrar toda aquella información que en el transcurso de sus operaciones habituales puedan detectar o sean de su conocimiento. Si bien la LGT, establece que el requerimiento de la información de trascendencia tributaria «podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección y recaudación», también, el TS, en Sentencia de 24 junio 2004 RJ 2004\5797, establece que la información requerida no es general y previa a la actuación, sino una información a posteriori, que debe acontecer una vez comenzada la actuación inspectora⁸⁷. Es importante destacar que las instituciones crediticias o de mediación financiera que desde una posición legal, estatutaria o habitual, realicen la gestión particular de cobrar honorarios profesionales o comisiones por actividades propias de captar, ceder mediar operaciones en mercados de capitales están en la obligación de participar dicha gestión a la Administración tributaria, a dicha obligación queda sujeta cualquier persona que ejecute actividades similares. Luego, en relación a las operaciones de intercambio de información con trascendencia tributaria de las instituciones financieras a nivel internacional serán objeto de esta investigación en el Capítulo IV.

Además también están obligadas las sociedades, colegios profesionales u otras entidades, que por sus diversas actividades realizan el cobro de honorarios o derechos correspondientes a la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados y deben por lo tanto facilitar datos a la Administración tributaria, también los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deben consignar las relaciones de todas aquellas

⁸⁷ Sentencia de 24 junio 2004 RJ 2004\5797 del Tribunal Supremo en su fundamento tercero establece «Distinto, por completo, es el supuesto previsto en el apartado 3, del artículo 111 de la Ley General Tributaria, en el que se contempla una obligación de información «a posteriori», es decir, una vez iniciada la actuación inspectora comprobadora e investigadora, de la cual se deduce la necesidad «técnica» de conocer los movimientos de las cuentas activas o pasivas que el sujeto pasivo objeto de la inspección tiene en los Bancos y demás Entidades de Crédito, y que por respeto a su intimidad personal debe seguir el procedimiento garantista regulado en el apartado 3 del artículo 111 de la Ley General Tributaria».

erogaciones dinerarias o en especie que hayan ejecutado a otras personas o entidades.

También deben informar los obligados tributarios, en la oportunidad que realicen sus pagos fraccionado a cuenta de su obligación tributaria, igualmente los retenedores y los obligados a soportar la retención, así como, los obligados a repercutir y los obligados a soportar la repercusión. Además, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, de devolución o bonificaciones tributarias carentes de la condición de sujetos pasivos, se encuentran en la obligación de transmitir a la Administración tributaria los pormenores de su quehacer tributario en su calidad de personas físicas o jurídicas a quienes atañe la obligación de proporcionar información con trascendencia tributaria, de común acuerdo con lo establecido en el artículo 93 LGT.

3. Límites del obligado tributario ante el deber de proporcionar información con trascendencia tributaria

Ante el deber de suministrar información con trascendencia tributaria, el obligado tributario se encuentra asistido de un conjunto de instrumentos jurídicos que tutelan su compromiso de proporcionar información con trascendencia tributaria, parte de ello ya fue considerado, cuando se trató el contenido de la codificación tributaria española destinado a los deberes y derechos a informar y ser informado. Existen otras instituciones legales que controlan el deber de informar que tiene obligado tributario, en tal sentido nos referimos a la reserva legal que norma la creación del tributo, así como también, al principio de legalidad y al principio de seguridad jurídica, establecidos en los regímenes impositivos ajustados a derecho para garantizar que el Estado realice su cometido de recaudación dentro de los parámetros constitucionalmente y legalmente establecidos. Obliga por lo tanto realizar, una indagación sobre aquellos aspectos más significativos de estas referidas instituciones, bajo la orientación de su injerencia, en el deber de suministrar información con trascendencia tributaria por

parte del obligado a hacerlo. También, se considera seguidamente derechos específicos que tiene el obligado tributario como lo son el de no autoincriminación, la presunción de inocencia y el derecho a la intimidad.

3.1. Los principios de reserva legal, de legalidad y de seguridad jurídica, en el manejo de la información tributaria que proporciona el obligado tributario

Para la Administración tributaria, la obtención de la información que tenga trascendencia tributaria, según connotadas doctrinas, viene a significar una de sus actividades más importantes, ya que de esta se deriva casi la totalidad del resto de sus funciones. Dicho cometido lo realizan recibiendo y buscando información sobre todas aquellas actividades económicas de los obligados tributarios que puedan ser consideradas de trascendencia tributaria. A criterio de una de más destacadas doctrinas del quehacer tributario [La obtención de este conocimiento incumbe, pues, exclusivamente a la Administración, lo cual significa, en otros términos, que en el procedimiento administrativo de aplicación de los tributos (procedimiento de liquidación, de gestión tributaria en sentido estricto) rige el principio de investigación de oficio o de búsqueda de la llamada «verdad material». Este deriva, a su vez, de los principios de igualdad y de legalidad tributaria (en el sentido, esta última, de tipicidad de la imposición)]⁸⁸.

El deber de suministrar información con trascendencia tributaria, es una obligación ajustada a la legalidad y seguridad jurídica que conlleva la creación e instrumentación del tributo. La reserva de ley viene a ser el primer límite a la acción normativa que ejerce el Estado, pues ella representa la esfera normativa

⁸⁸ Cfr. Palao Taboada, C., “La potestad de obtención de infor”..., cit. p. 893, para quien también la Administración tributaria no puede por si sola percatarse de todos aquellos datos de trascendencia tributaria para la aplicación del Derecho tributario, que sólo puede percibir una pequeña porción ya que términos generales por pertenecer este tipo de información a la esfera privada de quienes pertenece no es fácilmente accesible a este ente público. De aquí a su entender, la necesidad de que el legislador establezca leyes que obliguen a los ciudadanos a facilitar la información de su quehacer económico bajo pena de que su incumplimiento será sancionado.

(principio de reserva de ley) que hace que el principio de legalidad tributaria informe toda la institución, lo cual hace plenamente al considerar también su esfera administrativa (principio de legalidad administrativa)⁸⁹. Se puede deducir entonces, que el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley, son dos institutos que tienen un ámbito de acción diferente. Así, el principio de legalidad se ocupa de las relaciones entre la norma general y el acto administrativo, lo que significa que la Administración está limitada a dictar actos administrativos en las materia que no estén vetadas por la norma general, es decir, que la Administración está limitada a actuar en las materias para las que el ordenamiento legal la autorice. Y en lo que atañe, a la expresión reserva de ley, la misma está referida a las relaciones entre los preceptos con rango legal y el resto de las normas jurídicas.

Doctrinalmente se dice, que con el surgimiento del Estado Constitucional, se le adjudica a la reserva de ley una doble función a cumplir: Primero, la de garantizar que se asuma la consideración que debidamente hay tenerle al principio de autoimposición, para que los ciudadanos no sufragan más tributos que los estipulados por el parlamento, por ser este el sitio donde se congregan los representantes por el pueblo y en Segundo lugar, la función que tiene la reserva de ley, como garante esencial de derecho de propiedad, toda vez que el tributo se

⁸⁹ Cfr. González, E. y González, T., *Derecho Tributario*, Vol. I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004, pp. 27 y 38 quienes establecen «El principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera, como en frase feliz subrayara M.S. Giannini, como una norma sobre la normación. El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de *principio de reserva de ley*, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado...Por su parte, el principio de legalidad tributaria en la esfera aplicativa, también conocido como *principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley*, es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho, que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley» también aprecian las sistematizaciones ofrecidas al principio de reserva de ley, realizadas por autorizadas opiniones doctrinales, quienes consideran que es un acto legislativo primario, donde la ley impera para crear el tributo y no para normar todos los elementos fundamentales del mismo. Luego, estiman que se encuentra el principio de reserva de ley propiamente dicho, dispuesto para normar una materia determinada y dentro de este, aprecian la reserva absoluta de ley, donde toda la materia considerada debe estar regulada en exclusividad por la ley o por acto de fuerza legal y por otra parte está la llamada reserva relativa o atenuada, donde la ley impera solamente para establecer los elementos fundamentales de la prestación en consideración, a tal efecto, contemplan la delegación al ejecutor de la ley de los restantes elementos.

le considera el instrumento que tiene el Estado para penetrar o tener injerencia en la economía de los particulares de allí la expresión «Contra la misma hay que poner cuantos diques sean posibles. La necesidad de ley es uno más». También, para la doctrina tributaria española, los artículos 31.1 y 133 de la CE vienen a representar «...la recepción al máximo nivel normativo de un principio tradicional en los textos constitucionales decimonónicos, que a su vez, lo incorporaron a sus textos como un legado secular de honda raigambre». A su vez, doctrinalmente se adjudica al principio de reserva de ley ciertas características estructurales que la distinguen, a saber: Primero, su carácter de instituto constitucional, centro de la producción de normas jurídicas que emanan del legislativo y son puesta en funcionamiento por el poder ejecutivo, esta característica excluye su posible establecimiento por ley ordinaria y presupone un Estado de Derecho con poderes separados. Segundo, su función de fijación de límites no sólo para acción ejecutiva, sino también para la legislativa, cuyas funciones le han sido atribuidas para su ejercicio obligatorio. Tercero, El hecho de que su operatividad esté condicionada a la efectiva separación de poderes y a la existencia de un órgano o instancia jurisdiccional que interprete o adecue la acción legislativa al mandato constitucional proveniente de la reserva de ley⁹⁰.

La mejor y más distinguida doctrina, califica la reserva de ley estipulando al respecto, que todas aquellas normas que gozan de rango primario dentro del ordenamiento y son reservas normadas relativamente. Luego, éstas a su vez pueden presentarse de dos modos distintos, a saber: aquellas materias que solamente serán disciplinadas por normas primarias de rango legal, las cuales van a ser reguladas solamente por la ley, sin admitir otra regulación de grado secundario y que así son apreciadas como una modalidad estricta y rigurosa. La otra modalidad que se presenta, es más flexible, pues considera que en determinadas materias algunos aspectos primarios o sustanciales deben ser regidos por normas de rango legal, pero sin excluir la participación de otras

⁹⁰ Cfr. Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, José M.; Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero tributario*, 23 ed. Madrid. Tecno. 2012, pp. 122.

normas secundarias llamadas a disciplinar ciertos aspectos accesorios o menos trascendentes de la misma materia⁹¹.

Es importante destacar, como ya se ha en los segmentos dedicados a los deberes y a los derechos de los obligados tributarios, que por las apreciaciones basadas en las diversas sentencias que emanan de los altos tribunales españoles, el derecho a exigir el suministro de información con trascendencia tributaria, así como también, la obligación de suministro de dicha información, consiguen dentro del contenido del precepto constitucional su base o fundamento⁹². Como lo ha explicado la mejor doctrina, «El principio de legalidad fiscal se ha enriquecido también del nuevo Derecho constitucional al ensanchar el repertorio de cuestiones

⁹¹ Cfr. Sainz de Bujanda, F., *Lecciones de derecho...*, cit., pp. 102, quien en analiza la sentencia del TC de 4 de febrero de 1983 estipula que la misma sienta la doctrina de que [«nuestra Constitución se ha producido —en materia tributaria— de una manera flexible» y que, «como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria». Naturalmente, la distinción entre esas dos modalidades del principio de reserva de ley —la rígida o estricta y la flexible— suscita un segundo problema, al que la sentencia citada no se enfrenta directamente, cual es el de determinar la línea divisoria entre lo primario y lo secundario, o dicho de otra forma, la «determinación de los elementos esenciales o configuradores del tributo». La doctrina había venido considerando que, para dar contestación a esta pregunta, en el ámbito del ordenamiento tributario, podía decirse que el artículo 31 de la Constitución se limita a formular el principio de reserva de ley, en tanto que el artículo 10 de Ley General Tributaria nos ofrece la concreción apetecida, es decir, señala la línea divisoria entre las materias tributarias que han de ser regida por normas primarias, de rango legal, y aquellas otras que pueden tener acceso a normas secundarias, de rango reglamentario. El artículo 10 de la Ley General Tributaria no formula por sí mismo la reserva de ley, porque carece de rango constitucional, pero viene a completar e interpretar, en el sentir de la doctrina, las normas constitucionales, creando un grado de determinación de lo sustancial que es inexcusable para que pueda desplegar eficacia operativa el expresado principio dentro de su modalidad más flexible. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no ha acogido plenamente esta doctrina. Admite, como hemos visto, que la reserva de ley en materia tributaria asume una forma flexible, pero no acoge el criterio de la delimitación de la materia principal en base al artículo 10 de la Ley General Tributaria. Es más, admite expresamente, y en contra de lo dispuesto en ese precepto, que la supresión de exenciones o su reducción «no constituye alteración de elementos esenciales del tributo». Queda así abierto un problema, por obra de la jurisprudencia constitucional —la determinación de qué ha de entenderse por elementos esenciales del tributo—, que había sido resuelto por la doctrina y sobre el que puede afirmarse con certeza que se verá obligado a volver el Alto Tribunal. La STC 19/1987, de 17 de febrero, admite incluso que el legislador realice "una parcial regulación de los tipos del impuesto, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por cada Corporación Local, de cual sea el tipo que de acuerdo con el marco legal, haya de ser aplicado en su respectivo ámbito territorial".

⁹² Sentencia 110/1984, de 26 noviembre (RTC 1984, 110) (F.3); Sentencia núm. 76/1990 de 26 abril RTC 1990\76 (F. 3) el Tribunal Constitucional; STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; Audiencia Nacional Española, la sentencia emanada de la sala de lo Contencioso-Administrativa de 14 diciembre 1993 (JT 1993\1500).

serán disciplinadas con normas legales. Las constituciones decimonónicas se limitaban en general, a exigir que las contribuciones fueran establecidas mediante ley. En los nuevos textos no es sólo el establecimiento de los impuestos lo que ha de ser obra de la ley, sino también la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo»⁹³.

También, hay quienes consideran dentro de la doctrina que el papel que tiene la reserva de ley, está orientado a regular la producción normativa que de la Constitución proviene debido a que existen situaciones y materias que ameritan inexorablemente ser sometidas a normas de rango legal, siendo esto la parte positiva de la reserva legal en cuestión. Luego, la mayor o menor intensidad con que la reserva legal exceptuó el ejercicio de la potestad reglamentaria sería parte negativa de esta consideración. En este sentir, se puede extraer que un aspecto negativo de la reserva de ley, viene a ser cuando se requiere asignar que corresponde a la ley y que corresponde a reglamento. La delimitación que puede existir entre estas fuentes jurídicas va depender «de un lado, de las relaciones entre el Parlamento y Ejecutivo según el Derecho constitucional vigente, y de otro, del tipo de dominio, de acción y del ámbito de tareas que realiza cada Estado». Reconocer que la conformación teórica del instituto de la reserva legal en general fue realizada por la «Doctrina alemana del siglo XIX, en el escenario de las monarquías limitadas o constitucionales», significa resaltar el papel garante que tiene la reserva de ley frente a las injerencia que puede pretender desempeñar el Poder Ejecutivo en cualquier ámbito, pero especialmente en el tributario, a su vez, también se aprecia su función técnica en la determinación de las competencias

⁹³ Cfr. Sainz de Bujanda, F., "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español", *Hacienda y Derecho*, Vol. I, Madrid. Instituto de Estudios Políticos. 1962. p. 431, quien resalta como reacciones a la interpretación restrictiva del principio de legalidad casos como el italiano que en su Constitución de 1947, estipula en su artículo 23 que «ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta, si no es con arreglo a ley». En análisis de este artículo el maestro resalta la amplitud que conlleva el concepto de prestación patrimonial ante la expresión anterior de contribución pública. También, resalta el caso contemplado en la Constitución portuguesa de 19 de marzo de 196, la cual en posterior modificación del 1945 estipula en su artículo 70 «en materia de impuestos, las ley determinará: el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones eventuales, las reclamaciones y recursos admitidos en favor del contribuyente».

parlamentarias. El papel de la reserva legal en el quehacer tributario es relevante, ya que esta viene a determinar, «la imposición de fuente legal» para la generación del tributo y a su vez la regulación de aspectos determinantes del mismo. En tal sentido, es importante la consideración de la reserva legal en cualquier sistema constitucional contemporáneo donde se quiera operar con una concepción democrática⁹⁴.

Como bien lo explica la mejor doctrina, la Ley viene a representar dentro del sistema normativo soberanía y superioridad sobre cualquier otra norma que también lo integre, en tanto que el Reglamento es una norma subordinada y fruto de un poder administrativo que es un poder subalterno⁹⁵. Si bien ley puede ser utilizada en otros valores relacionados con la igualdad, unidad del ordenamiento y seguridad jurídica entre otros tantos, este cometido también puede ser asumido por normas reglamentarias que se apartan de voluntad del pueblo y dicha voluntad debe ser manifestada sólo por sus representantes. «Por ello el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de los delitos y las penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria)»⁹⁶.

Conjuntamente o aparejado, a legalidad que se espera y exige en un sistema impositivo, está la seguridad jurídica o estabilidad que se quiere tengan las leyes que lo crean y le dan vigencia, de aquí que se tome en consideración la seguridad jurídica, como principio cuyo contenido está basado en la certeza e interdicción de la arbitrariedad, el cual sirve como elemento limitativo de la

⁹⁴ Cfr. Carrasco González, F., *El Principio Democrático de Autoimposición en la Producción Normativa de la Unión Europea*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, 2005, pp. 29 y 30.

⁹⁵ Cfr. Romero-Muci, H., “La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario, El caso de los Reglamentos de la Ley de Pilotaje”, en *Homenaje a la memoria de Ilse Van Der Velde*, Caracas, FUNEDA, 1998, pp. 47 y 48.

⁹⁶ Cfr. Ferreiro Lapatza, J., *Curso de derecho financiero español*. 15ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1993, p. 52.

discrecionalidad que puede disponer la Administración tributaria al ejercer funciones inherentes a la potestad que tiene el Estado para el manejo de la tributación. En tal sentido, «...la seguridad en su doble manifestación –certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad– ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz»⁹⁷.

El principio de seguridad jurídica, para significativas posturas doctrinales, representa todo lo que supone la certeza del derecho como valor o atributo esencial de un Estado ajustado a normas legales, siendo a nuestro juicio, lo que le da soporte a su existencia y razón de ser, ya que este consiste en «la propia existencia del derecho. La existencia de un orden jurídico es ya de por sí una garantía de seguridad y la seguridad fundamenta y justifica el surgimiento de las instituciones jurídicas y del Estado mismo»⁹⁸.

Para cualquier ciudadano, la seguridad jurídica es el presupuesto que él desea que esté presente en todos sus actos. Esto justifica a que este instituto haya sido la protagonista en sus luchas sociales. La seguridad, al tomar un matiz jurídico y al ser considerada en el ambiente impositivo, denota la certeza que dispone el ciudadano de las normas que han de regir su relación con la Administración tributaria, y consiguientemente en la previsibilidad de su aplicación. En el caso español verbigracia la Constitución la contempla como principio. Sin embargo, en términos generales y haciendo alusión a todas aquellas naciones donde impera un sistema impositivo moderno, ajustado a derecho, se considera que la potestad normativa del Estado en la materia tributaria tiene rango constitucional, de allí, que junto al deber que se impone todos los ciudadanos a

⁹⁷ Cfr. Sainz de Bujanda, F., "Reflexiones sobre un sistema...", cit, p. 330.

⁹⁸ Cfr. García Novoa, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000. pp. 22 y 23 quien apud, Rümalin, M.: *Die Rechtssicherheit*, Tübingen, Verlag von J.C.B. Mohr, Paul Siebeck, 1924, p. 4, se expresa « que el fundamento de esta necesidad de crear un orden jurídico es lo que él llama "interés de aseguración del poder" o *Machtsicherungsinteresse*».

coadyuvar a las cargas públicas, dentro del contenido constitucional, se observan también los límites que dentro de los cuales el Estado debe ejercer su potestad en materia tributaria.

La seguridad jurídica, a nuestro entender, conlleva la interpretación y aplicación de la normativa legal de manera correcta sin dar cabida a manipulaciones complacientes del texto promulgado, el cual debe emanar de los cuerpos legislativos representativos de la voluntad popular, por lo que cabe destacar la situación que se presenta en aquellos países donde el poder legislativo delega sus facultades en el poder ejecutivo, bajo la manipulación política de estados de emergencia o de necesidad pública, mostrando un inexplicable proceder parlamentario de abdicación de sus derechos que coloca en cuestionamiento el régimen republicano y representativo de la nación⁹⁹.

A nuestro entender, toda ley debe emanar de la voluntad parlamentaria, en el caso de la legislación tributaria, su delegación a otro poder público, contradice su génesis, ya que el deseo de los súbditos de regular la actividad del monarca, fue el motivo que dio le origen al parlamento, tal situación podría complementar la lista de otras tantas desviaciones que han surgido desde el siglo XIX y las cuales se califica como envilecimiento del principio de legalidad del impuesto que parece haber perdido su vigor y eficacia¹⁰⁰. La seguridad jurídica objetivamente

⁹⁹ Tal acontecer se observa en la República Bolivariana de Venezuela, como se puede apreciar por los decretos que a continuación se señalan: Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto al Débito Bancario, No. 118, Publicado en la Gaceta Oficial No. 36693 de en fecha 04-05-1999, también el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, No. 126, Publicado en la Gaceta Oficial No. 5341 de en fecha 05-05-1999, otro a considerar es el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Impuesto sobre la Renta, No. 307, Publicado en la Gaceta Oficial No. 5690 en fecha 22-10-1999, de igual forma el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado , No. 5212, Publicado en la Gaceta Oficial No. 38632 en fecha 26-02-2007, otro más reciente el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Tasas Portuarias. No. 8236 Publicado en la Gaceta Oficial en fecha 25-05-2011. En suma, como se puede apreciar durante los primeros trece (13) años del gobierno Revolucionario, la Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, concedió poderes especiales al ciudadano Presidente, Hugo Rafael Chávez, en diversas oportunidades, para dictar decretos- leyes sobre una diversidad de temas de índole tributaria.

¹⁰⁰ Cfr. Trotabas, L.; Cotteret, J. M., *Finances publiques*. 3e. ed . Paris. Dalloz. 1969. pp. 470 y ss., para quien el principio de legalidad del impuesto, parece haber perdido su vigor y eficacia. En primer lugar, porque no obstante de ser indiscutido y proclamárselo oficialmente, ha resultado « subrepticamente

considerada otorga a las personas, bienes y derechos garantías ante las expectativas de índole general. Luego, bajo una consideración subjetiva, la seguridad jurídica proporciona convicción y confianza al contribuyente sobre las proyecciones que dentro del ambiente impositivo debe considerar de manera que su actividad económica quede exenta de riesgo¹⁰¹.

3.2. La no autoincriminación o derecho a no declarar contra sí mismo. Presunción de inocencia

La no autoincriminación o la posibilidad de la reserva que pueda asumir un imputado en relación a los hechos que se atañen en su contra, encuentra su génesis en la Inglaterra del siglo XVIII, específicamente en una institución gubernamental de represión denominada Star Chamber «Cámara Estrellada», en la cual se trataban todos aquellos delitos de alzamiento colectivo y violento contra la autoridad, el orden público o la disciplina militar, sin llegar a la gravedad de la rebelión, con la característica de que en ella se le ordenaba al imputado dar bajo juramento toda la declaración que suministrara. Así, en caso de que la persona sometida a interrogatorio, se negara a jurar su declaración o no quisiera simplemente declarar, el tribunal ordenaba que fuera azotado, de forma de establecer una medida de apremio en su contra que sirviera como ejemplo a futuros imputados que pudieran asumir la misma actitud, tal hecho, en el transcurso de los años fue calificado como acto violatorio de la libertad individual del ciudadano, siendo esta la razón de acuerdo a sendas opiniones doctrinales, por la cual el Derecho inglés asume lo que habrá de denominarse derecho o garantía de la no autoincriminación, que establece que el imputado de un delito no debe ser obligado a declarar en su contra o no autoincriminación. Dicha garantía

eludido por la política fiscal de los gobiernos, que procuraban liberarse de esta sujeción del establecimiento del impuesto por la ley, en nombre de los contribuyentes», y lo que resulta decepcionante, agrega, «es la complacencia de los contribuyentes en permitir esta política, porque servía a sus intereses aparentes».

¹⁰¹ Cfr. Belisario Villegas, H., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed., Buenos Aires, Astrea, 2005, pp. 282 y 283.

es considerada también en la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica en el siglo XIX¹⁰².

La reserva que pueda asumir un imputado en relación a los hechos que se atañen en su contra, está estipulada en la mayoría de la Constituciones de los Estados ajustados a un régimen de derecho, cuya administración de justicia se insta a tratar dentro de las estipulaciones que surgen de la Declaración Universal de Derechos Humanos¹⁰³, que en su artículo 11 contempla la presunción de inocencia y un juicio justo con todas las garantías necesarias para la defensa de cualquier imputado, así como también con otros acuerdos o convenciones suscritas internacionalmente por cada país. En el caso de España el derecho a la no autoincriminación se encuentra preceptuado en la CE, dentro del contenido del artículo 24, referido a la protección judicial de los derechos y donde se establece «... las garantía a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia...»¹⁰⁴.

¹⁰² Cfr. Pérez López, J.A., “El derecho a la no autoincriminación y sus expresiones en el derecho procesal penal”, en revista *Derecho y Cambio Social*, Lima-Perú, número 17 - año VI - 2009, quien a su vez asevera también «Un tema importante de esta enmienda fue una interpretación que se hizo de ella ante un problema presentado en el juicio seguido en contra de Ernesto Miranda, caratulado Miranda vs. Arizona. En este juicio, Miranda había confesado la comisión de un delito. Durante el juicio, su abogado defensor señaló que la confesión de su cliente había sido obtenida bajo coacción, pero el tribunal negó la proposición de anular la confesión, porque no había evidencia de coacción. Pero el abogado defensor le planteó al tribunal otro punto, a saber, le señaló que si se le había designado a Miranda un abogado de oficio para el juicio, entonces su derecho de defensa se había transgredido, porque la accesoria legal de Miranda fue prestada solo al momento de realizarse el juicio y no se le había asignado defensor en el momento en que este confesó el delito, y en consecuencia, las declaraciones hechas a la policía, sin acceso a un consejo legal en esta primera etapa del proceso legal, eran inherentemente coercitivas. Si bien el juez nuevamente rechazo esta proposición, cuando el caso llegó a la Corte Suprema, se consideró inadmisibles las confesiones, ya que se había violado la Quinta Enmienda al obligar a una persona a ser testigo en contra de sí mismo. Lo trascendente de esta resolución fue que entendió que el privilegio de la no autoincriminación va desde que un sujeto es sometido a la persecución penal, y no queda reservado solo para el momento del juicio».

¹⁰³ Adoptada y proclamada en las Naciones Unidas por Resolución de la Asamblea General 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948.

¹⁰⁴ En el caso de la nación italiana la reserva que pueda asumir un imputado en relación a los hechos que se atañen en su contra, se pueden extraer de la Constitución de esta República promulgada, el 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 1 de enero de 1948, en los artículos contenidos Primera Parte - Derechos y Deberes de los Ciudadanos Título I - De las relaciones civiles, en lo estipulado en los artículos 13-15-22-24-25. Por su parte, la Constitución venezolana estipula taxativamente en su artículo 49 numeral 5

En el ámbito tributario, la no autoincriminación puede ser ejercida como derecho ante el acaecimiento de una imputación, es decir, partiendo de la naturaleza de un ilícito tributario, lo cual conlleva al correspondiente inicio de un procedimiento sancionador. Esto motiva a que se incursionen primero en el procedimiento sancionador determinando la ubicación y el fundamento de la potestad sancionadora del Estado.

En tal sentido, cabe destacar que doctrinalmente está reconocida la influencia que tienen los principios propios del Derecho penal en el procedimiento sancionador tributario. A tal efecto, por todas aquellas posturas que tratan de ubicar la potestad sancionadora del Estado como una manifestación del ius puniendi del Estado o por aquellas de quienes consideran tal potestad al margen del ius puniendi del Estado, bajo el argumentando que la misma se deriva de un principio de solidaridad que se desprende del deber de coadyuvar a las cargas públicas, advierte un reconocido especialista en el tema¹⁰⁵, que tanto la mayoría de la doctrina como la jurisprudencia tienen la tendencia de asemejar la potestad administrativa sancionadora con la potestad penal y aprecian en ambas una manifestación del único ius puniendi del Estado y por lo tanto, se considera que se ubican en la primera postura. A su vez afirma que, «...las sanciones tributarias, en la medida que no pueden considerarse sanciones de autoprotección, presentan una identidad sustancial con la sanción penal mediando entre ambas diferencias casi exclusivamente formales, ligadas generalmente al órgano o autoridad que procede a la imposición». Sin embargo, hay que destacar que otros están doctrinalmente opuestos a la postura que ubica el procedimiento sancionador como manifestación del ius puniendi del Estado¹⁰⁶.

que «Ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad».

¹⁰⁵ Cfr. López Díaz, A., “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, en *Temas de derecho penal tributario*, Coords: García Novoa, C. López Díaz A. Madrid, Marcial Pons, 2000, pp. 53; 54 y 55.

¹⁰⁶ Cfr. Soler Roch, M.T., “Deberes tributarios y derechos humanos”, en *Revista técnica tributaria*, Nº 30, Madrid, 1995, pp. 114 y 115., la cual recoge las ideas expuestas por Bayona de Perogordo, J.J. en su disertación: El procedimiento sancionador. Conferencia pronunciada en el Curso sobre evasión y fraude fiscal, UIMP, Santander, 1994, en según la autora afirma «un atento examen de nuestro Derecho

En España en épocas anteriores a la LDGC y a su actual LGT, buena parte de la doctrina resaltaban la importancia de no inmiscuir el procedimiento sancionador en el resto de los procedimientos de aplicación de los tributos. Luego, según opina la doctrina más atenta, tal pretensión, tenía su justificación en el hecho de facilitar mayores garantías al imputado por infracciones tributarias¹⁰⁷. Hoy verbigracia, se puede aseverar que tanto la derogada LDGC, como la LGT vigente, estipulan la separación tan requerida por los doctrinarios, esto es comprensible, si toma en consideración que tanto en su fundamento como en su finalidad el tributo y la sanción presentan diferencias, ya que para el tributo la capacidad económica del obligado tributario al pago, constituye su fundamento, en

demuestran el carácter complementario que dicho procedimiento tiene siempre respecto del desarrollo de la función administrativa principal (en este caso, la función tributaria). Pero, además, la potestad penal y la potestad sancionadora se diferencian, no sólo por los sujetos que la ejercen y por los medios empleados, sino también por el bien jurídico protegido y la finalidad que persiguen. Así, en la primera el bien jurídico protegido es la convivencia social y en la segunda, el objeto mismo de la acción administrativa principal a la que corresponde; la finalidad de la potestad penal es el apartamiento de quienes realizan conductas antisociales y el de la potestad sancionadora el de equiparar la situación jurídica de quien cumple adecuadamente los deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa de quienes los cumplen, dificultando con ello el desarrollo de dicha acción. Por todo ello entiende que la naturaleza del procedimiento sancionador no debe ponerse en relación “con ese pretendido poder punitivo del Estado, como hace la doctrina mayoritaria, sino con el procedimiento de regularización de la situación tributaria que, a su vez, se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos para dar así cumplimiento a la exigencia constitucional del deber de contribuir”. Mediante la regularización, la conducta del contribuyente cumplidor se ve compensada respecto del que no cumple, por una doble vía: la del interés de demora, de resarcimiento para el ente público y la sanción que trata de equilibrar su situación en relación con la de los infractores “ya que concluye este autor – de no ser así, nadie se sentiría inclinado a cumplir tempestivamente sus deberes tributarios”».

¹⁰⁷ Cfr. Eserverri Martínez, E., “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, en *Revista Técnica Tributaria*, N° 28, Madrid, 1995, p. 76, quien en otras consideraciones argumentaba en ese momento «La yuxtaposición de procedimientos ha producido...efectos perversos tanto, para el buen desarrollo del procedimiento de liquidación tributaria, como para el mejor entendimiento del procedimiento sancionador tributario». También, Soler Roch, M.T.: *Deberes tributarios y derechos human...*, cit., pp. 112 y 113, para quien en esa época afirmó que el estado de ánimo del sujeto pasivo de querer colaborar o no con el suministro de información sólo podría deshacerse, de dos formas: «prohibiendo expresamente la intercomunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos y procesos penales.» Por su parte, Pont Clemente, J.F.: “Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador”, *Revista técnica tributaria*, N° 27, 1994, pp. 13, para ese tiempo estipulaba la necesidad de la «estricta separación entre procedimiento de liquidación y procedimiento sancionador.» En su criterio «En el procedimiento de liquidación, el juicio sobre la sujeción referido al hecho imponible, la cuantificación de las bases imponibles o la determinación de la cuota tributaria, requieren inexcusablemente la colaboración del contribuyente, y de no darse ésta el ordenamiento reacciona posibilitando vías alternativas de liquidación e incluso sancionando la conducta del contribuyente. Por el contrario, en el procedimiento sancionador, al presunto sujeto infractor le ampara el derecho a guardar silencio».

tanto que su finalidad, es contribuir al mantenimiento de las cargas públicas, junto con otras que pudieran acontecer. En lo que respecta a las sanciones, el fundamento se puede ubicar en la actuación contraria de un ciudadano al ordenamiento jurídico, siendo la finalidad de dicha sanción toda esa normativa de preventiva y disuasiva de futuros incumplimientos, acompañadas de la represión de conductas ilícitas ya acontecidas¹⁰⁸. Así las cosas, se puede aseverar que LGT en el contenido de su artículo 208 claramente estipula la separación del procedimiento sancionador en materia tributaria de los procedimientos de aplicación de los tributos, destacándose dos importantes excepciones: para los supuestos de acta de acuerdo y en los que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, el mismo, se tramitará en forma conjunta con el de inspección. Luego, en el resto de los supuestos la tramitación será separada¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Cfr. López Díaz, A., *El derecho a no autoinculparse y a no declarar...* cit. p. 56.

¹⁰⁹ Vid. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en su artículo 208 del Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, estipula «1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente. 2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente. En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo. Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado. 3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos: a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia. b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes. c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley. 4. La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3ª del capítulo II del título III de esta ley.» Vid. También, Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez B., *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Valladolid Lex Nova, 2005, pp. 201 y ss., para quienes [En la actualidad el marco normativo del procedimiento sancionador viene conformado por los artículos 207 a 212 de la LGT y por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. La LGT actual ha mejorado el rango normativo del procedimiento sancionador tributario, hasta ahora relegado por entero al ámbito reglamentario. No obstante, subsisten importantes cuestiones remitidas al desarrollo reglamentario que, a nuestro juicio, deberían tener rango legal. Entre ellas, la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (artículos 26 y 27 del RGRST) y algunas de las cuestiones más relevantes de la actuación de la Administración cuando se hubieran apreciado indicios de delito (artículos 32 y 33 del RGRST)].

Habida cuenta de que el sistema tributario español goza de una serie de procedimientos entre los cuales se encuentra el procedimiento sancionador desligado de los otros, cuya potestad la mayoría doctrinal y jurisprudencial le adjudica al ius puniendi del Estado, corresponde dilucidar como se ventilan los deberes tributarios ante el derecho a la no autoincriminación establecido en algunas constituciones modernas entre ellas la CE. Y es que en relación al deber de contribuir por ende informar sobre el enriquecimiento y los derechos humanos, han surgido confrontaciones doctrinales y jurisprudenciales que incluso abarcan no sólo la participación de los españoles a quien atañe la materia sino también de comunidad europea a través de su Tribunal de Derechos Humanos y Tribunal de Justicia.

De la problemática que surge entre el deber primordial de coadyuvar a las cargas públicas por parte del ciudadano y los derechos que a su favor emergen del artículo 24 de la CE, hay connotadas posiciones doctrinales que consideran, que la solución se puede orientar en la proporcionalidad de la intervención administrativa. En tal sentido, el organismo a quien el Estado le asigna la gestión de los tributos, debe agotar todas las alternativas que disponga para procurar que en su cometido, no se vea afectado el obligado tributario en sus derechos fundamentales. Según ha señalado la doctrina más cualificada bajo estos lineamientos¹¹⁰, el contribuyente, ante la inspección de la Administración tributaria es requerido a colaborar con este organismo, proporcionándole datos para llevar a cabo su investigación que le competen, por lo cual el derecho a no declarar contra sí mismo podría ser alegado por él si se viera a afectado en sus derechos fundamentales. Para este criterio doctrinal, la disyuntiva deberes tributarios versus derechos fundamentales, encuentra en los postulados del principio de

¹¹⁰ Cfr. Collado Yurrita, P., *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Valencia, TIRANT LO BLANCH, 1996, pp. 130 y ss. quien también alega «tampoco puede olvidarse que lo acontecido en la fase de gestión tributaria puede llegar a alcanzar señalada trascendencia dentro de un potencial proceso penal posterior. De tal manera que cuando el contribuyente presta su colaboración estará desvelando una información que puede serle perjudicial y que ha sido otorgada sin la concurrencia de las garantías constitucionales y ordinarias procesales que rigen en el ámbito procesal penal».

proporcionalidad un elemento modulador de la intervención administrativa, donde el deber prevalecerá sobre el derecho que asiste al contribuyente «...siempre que no exista otra alternativa más favorable y resulte proporcional al fin que se persigue».

De acuerdo una dedicada doctrina del quehacer tributario ¹¹¹, se hace necesario reconocer que en la tensión dialéctica existente, entre el cumplimiento del deber de contribuir y el ejercicio de determinados derechos fundamentales, el máximo exponente del conflicto se encuentra en la STC 76/1990, de 26 de abril, la cual «estableció un statu quo que podría resumirse en la consideración del deber de contribuir como límite de los derechos fundamentales» y donde también se «propugna la aplicación matizada de los principios penales en el ámbito tributario». Luego, a pesar que dicha sentencia ha sido cuestionada por otros acuciosos doctrinarios, se defiende el argumento del TC explicando que lo que este organismo procura con esta sentencia, es equilibrar los deberes tributarios y los derechos individuales y que por favorecer los derechos fundamentales, no se eche por la borda el deber de coadyuvar a las cargas públicas. A su vez, se considera que el tribunal se enfrentó al tema directamente abogando, que en caso del conflicto de deberes y derechos, la primacía la tiene el deber de contribuir a los gastos públicos. Partiendo de la sentencia del TC arriba indicada, se considera

¹¹¹ Cfr. Soler Roch, M.T., "Deberes tributarios y derechos human"..., cit., p. 102, quien hace énfasis en que sin duda la STC 76/1990, es «donde la doctrina que aboga por la primacía del deber de contribuir se manifiesta con mayor rotundidad, tal como se afirma en su FJ 3° "Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes."» De igual forma, también argumenta que «la misma STC 76/1990 propugna la aplicación matizada de los principios penales al ámbito tributario. En tal sentido, advierte en su FJ 4° sobre "la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico"».

también los aportes que han otorgado al meollo del asunto que nos ocupa en este segmento de la investigación, las STC 76/1992; 18/1981 así como también, los dictámenes de la CEDH «caso Hardy-Spirlet en 1982» y del TEDH, en el [caso Funke en 1993, donde este organismo asume un criterio distinto, condenado al Estado francés debido a infracción del artículo 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos, por «...considerar demasiado amplias e indeterminadas para que las injerencias en los derechos del recurrente fueran estrictamente proporcionados, al fin legítimo perseguido»]¹¹², el «caso Bendenoun en 1994»¹¹³.

Todo lo hasta aquí expresado, lleva a considerar que «El derecho a permanecer en silencio implica el de no facilitar información sobre la comisión de infracciones tributarias pero no sobre la realización del hecho imponible...» en este sentido se otorga la razón al TC, pero se advierte, que se considera

¹¹² «El artículo 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos establece: 1. Todos tienen derecho al respeto de su vida privada y familiar, su domicilio y su correspondencia. 2. Los poderes públicos no interferirán el ejercicio de este derecho salvo de acuerdo con la ley en caso necesario para una sociedad democrática en interés de la seguridad nacional, la salud pública o el bienestar económico del país, para la prevención del desorden o el crimen, la protección de la salud o las costumbres, o la protección de los derechos y libertades de los demás.» Cabe también destacar que este dictamen TEDH de fecha 25 de febrero de 1993 sobre el caso Funke es el primer pronunciamiento en que el Tribunal europeo asume la protección de los derechos humanos en el ámbito de los procedimientos tributarios con relación a los derechos garantizados en el artículo 8 y también en el artículo 6° de la antes referida convención en el cual se estipula: 1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley que decidirá, tanto sobre las cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella. 2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley.

¹¹³ En el caso Hardy-Spirlet, la CEDH se pronuncia sobre el respeto a la intimidad, en relación a las potestades de investigación de la Administración tributaria belga, tomando en cuenta lo preceptuado en el artículo 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos, da la razón a la posición mantenida por la Administración tributaria de esa nación al respecto, por considerarla investigación realizada proporcionada y adecuado. Posteriormente, en un caso similar en Francia la CEDH, respaldó a su Administración tributaria, por entender «las visitas domiciliarias y los registros constituyen los únicos medios de que dispone la Administración para combatir las infracciones de la legislación sobre las relaciones financieras internacionales y luchar así contra la evasión de capitales y el fraude fiscal.». Luego, en relación a este caso como se señala arriba el TEDH condenó al Estado francés. En relación con el caso Bendenoun, el TEDH aunque su fallo no fue condenatorio contra el Estado francés resalta «que las sanciones “no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que tratan especialmente de castigar para impedir la reiteración de conductas similares...se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es preventivo y represivo”, de lo cual deduce el tribunal que el procedimiento sancionador tributario tiene “carácter penal” a efectos de aplicación del artículo 6 de la convención. Cfr. Soler Roch, M.T., “Deberes tributarios y derechos humanos”...cit. pp. 105; 109 y 114.

conductas constitutivas de infracción tributaria, cualquier declaración de conocimiento o acaecimiento de hecho imponible no declarados oportunamente o valorados de manera no satisfactoria y que adicionalmente se acompañen con documentación de estos hechos fehaciente y comprometedor». En consecuencia esta denominada «... falta ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo...» permiten proponer doctrinalmente «la intercomunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos y procesos penales...», de tal forma que, a pesar de que estén separado el procedimiento sancionador del resto de los procedimientos tributarios, se hace necesario que la pruebas que facilite el sujeto pasivo tengan efectos solamente sobre la liquidación de la deuda tributaria, requiriéndose establecer que en el procedimiento sancionador la verificación de las circunstancias que constituyeron la infracción no deben depender exclusivamente de la información que aporte el sujeto en la investigación y comprobación de cara a dicha liquidación, planteándose también que otra manera de resolver el conflicto y superar la situación de criminalización del Derecho tributario es reflexionar sobre la verdadera naturaleza del procedimiento de regularización tributario.

El término criminalización toma auge en el ámbito impositivo, debido a que una gran parte de la doctrina tributaria considera que el contribuyente o sujeto pasivo, se ve sometido a suministrar, documentos e informaciones dentro del procedimiento de gestión tributaria en el cual se ve inmerso, bajo amenaza de ser sancionado, con el agravante de que todo lo suministrado por él, puede ser utilizado en su contra, hecho cual, se interpreta como una violación al derecho a lo no autoinculpación o declarar contra sí mismo. Debido a lo antes expuesto cabe destacar, que la totalidad de la doctrina tributaria, está clara en el deber de colaboración que tiene el obligado tributario o sujeto pasivo de aportar los datos de trascendencia tributaria necesarios para que la Administración determine la deuda que corresponde en cada caso fehacientemente, así como también, de la validez constitucional del deber de colaboración exigido. El meollo de este asunto nos

ocupa estriba, de acuerdo a una destacada posición doctrinal, en que «...las dudas surgen con fuerza cuando esos datos, aportados por el sujeto bajo la amenaza de una sanción, son utilizados en el seno de un procedimiento sancionador como pruebas de cargo, bien sea porque no se diferencian convenientemente los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones o bien porque apareciendo separados se produce una traslación de datos, documentos, etc.»¹¹⁴.

Otra doctrina que apuesta a la criminalización dentro de las infracciones tributarias, aboga por la racionalidad de las políticas que al respecto se estipulan. Abrigada con una postura que tacha a la realidad tributaria como «una realidad subyacente», considera que en el ámbito penal tributario, se puede adjudicar responsabilidades sobre una realidad inexistente o distorsionada por criterios desafortunados de la Administración tributaria, ya que no toda minimización que se detecte en el monto que corresponde pagar al obligado tributario, es motivo de una acción penal. Y aunque se apoye, que los casos de connotación evasiva y fraudulenta en los tributos deben ser castigados penalmente, alerta sobre la modulación que debe existir entre la racionalidad de la ley criminal y la ofensa cometida, por lo tanto, se debe considerar que cuando el legislador en una actitud prudente no sobrepasa los límites que justifican la sanción penal y se centra en la rehabilitación de las conductas disvaliosas asume proceder acertado. Posturas como estas encuentran un sustento comparativo « en el Código Federal de Impuestos de los Estados Unidos de Norteamérica, cuyo art. 7201 (IRC), al tipificar la evasión tributaria (tax evasión) indica que "la falta de pago de un tributo por sí sola no es suficiente para establecer que el sujeto ha incurrido en una acción disvaliosa, y que la presentación de una declaración falsa necesita evidencia afirmativa de intención de no pagar"». En tal sentido, se deben analizar las patologías de conductas poblacionales, para que se establezcan las causas en las cuales el incumplimiento tributario debe ser reprimido penalmente, el Estado

¹¹⁴ Cfr. López Díaz, A., "El derecho a no autoinculparse y a no declarar..." cit. p. 65.

para su cometido de recomponer sus finanzas, no debe utilizar la criminalización tributaria como elemento de caja, por lo que en ámbito doctrinal se tacha de impropio de un Estado de derecho el aceptar la utilización de aquellas pruebas obtenidas con infracción a los principios penales en la persecución del delito tributario¹¹⁵.

El problema de la colisión entre el derecho a no declarar contra sí mismo y los deberes que competen al obligado tributario en el ámbito español, es punto de atención de una parte doctrinal, para la cual se han convertido en «papel mojado» los cambios que acontecen en leyes y reglamentos y los cuales conllevaron a la separación de los procedimientos de comprobación, investigación y sanción, de cara a la solución del antes referido conflicto. Tal afirmación, se funda en lo restringido que ha sido el TC al interpretar el artículo 24.2 de la CE, en relación a la no declaración y a la no confesión, lo cual contrasta con la posición asumida por la TEDH, que a pesar de que el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, no recoge plenamente el derecho a no declarar contra sí mismo, «...lo considera incluido en el derecho a un proceso equitativo...». Así, de las jurisprudencias tanto del TC como del TEDH se desprende que dentro del «derecho a no autoinculparse, como derecho a no ser sancionado en virtud de datos obtenidos del propio sujeto mediante el empleo de coacción» se derivan dos derechos distintos para el sujeto, a saber, el derecho a guardar silencio y el derecho a que los datos por él aportados coactivamente no

¹¹⁵ Cfr. Díaz, V.O., *Criminalización de las infracciones tributarias*, Buenos Aires, Depalma, 1999, pp. 1 y ss. quien hace hincapié que «es imposible reputar la deuda tributaria insatisfecha como una condición objetiva de punibilidad...». La doctrina en comento desarrolla su contenido en gran parte, con diversos aportes que reconocen que le fueron suministrados, por destacados profesores Latinoamericanos, de Italia, Brasil y del Reino de España, por lo tanto en ella se visualiza realidades regionales como la de Colombia, donde los relatores Jaime Abella Zaráte y Paul Cahn-Speyer Wells, informan que «...en su país hay un claro concepto sobre la evasión fiscal, la que se reconoce como uno de los mayores males que lo aquejan, pero las conductas evasoras no están elevadas a la categoría de delito, salvo el caso de contrabando: monopolios rentísticos, y retenciones no ingresadas por diversos motivos de índole práctica y política, más que por razones filosóficas o jurídicas.». También el relator de República Federativa de Brasil, Dejalma de Campo comunica «...que actualmente en dicho país, existe una utilización abusiva del derecho penal que contraría los principios de mínima intervención que proponen gran parte de la doctrina tributaria».

sean utilizados como fundamento sancionatorio. Para esta doctrina: el primero de los antes referidos derechos sólo rige «dentro de un procedimiento punitivo en sentido amplio» bien sea de índole administrativo o penal, por lo cual en un procedimiento administrativo no sancionador, como el inquisitivo de inspección tributaria, el sujeto no puede negarse a dar información, aun cuando esta lo pueda inculpar y así su negativa le origine una sanción. Luego, el derecho a no autoinculparse no permite que una información obtenida bajo esas condiciones, sea prueba de cargo en un procedimiento sancionatorio, todo lo cual rige bajo el presupuesto de que procedimiento inquisitivo y el procedimiento sancionador se consideren separados. Ya que de establecerse unidos estos dos procedimientos existe una comunicación ilimitada de información y en este caso, el sujeto tiene la facultad de invocar en el transcurso de los mismos su derecho pleno a guardar silencio¹¹⁶.

La quiebra del principio de no autoinculpación, acaece, debido a que ante la renuencia a no colaborar con la inspección administrativa, surge la amenaza de una sanción. Ante esta situación, cualquier ciudadano se desanima a colaborar voluntariamente en el suministro de su información de trascendencia tributaria, por la coacción que auspicia su requerimiento, con el atenuante que de la acción que el ciudadano desempeñe ante tal sometimiento a informar, se pueden derivar

¹¹⁶ Cfr. Palao Taboada, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Navarra, Aranzadi, 2008, pp. 13 y ss., quien también advierte que «Esta posibilidad es consustancial con la naturaleza negativa de este derecho, que no depende del contenido de la información que se rehúsa proporcionar». Considerando a su vez que «La separación, en el ámbito tributario de los procedimientos de liquidación o imposición (del que forma parte el procedimiento de inspección) y sancionador no es, por tanto, una condición necesaria para la eficacia del derecho genérico a no autoinculparse, ya que cuando no se cumple éste puede ser respetado en su aspecto de derecho a guardar silencio. Tampoco es una condición suficiente, pues el derecho se vulnera si se utiliza en el procedimiento sancionador la información autoincriminatoria obtenida coactivamente en el procedimiento de liquidación. Lo que sucede es que la forma de protección del derecho a no autoinculparse es distinta en una y otra situación.» A su entender «...la elección entre los sistemas de unión y separación de los procedimientos es una cuestión de política jurídica para cuya decisión deben sopesarse las ventajas e inconvenientes de uno y otro». Deduce por lo tanto que la unión viene aparejada de una mayor simplicidad y agilidad en tanto que la separación de los procedimientos conlleva al requerimiento sin restricciones de los deberes de colaboración coadyuvando más exactamente al fin impositivo.

pruebas incriminatorias, que serán incluidas al expediente sancionador que se le instruya¹¹⁷.

Los legisladores, los administradores, los doctrinarios y los usuarios, del sistema impositivo se sienten comprometidos con el acomodo de las cosas dentro de este sistema. Tal hecho, se aprecia en las constantes modificaciones que se aplican en la estructura legal tributaria, que conforman las codificaciones, leyes y reglamentos, así como también, en los instructivos, providencias y manuales que emanan de las diversas administraciones tributarias. En tal cometido, los diversos organismos que propician las leyes, así como también los legisladores, consideran las aportaciones que la doctrina formula, hecho el cual, a nuestro juicio, es positivo ya que alimenta y renueva constantemente el sistema con un consenso de opiniones en torno al mismo.

Todo esto se hace necesario resaltar, ya que a largo de este desarrollo se puede apreciar, como un sistema con procedimientos están entrelazados con el procedimiento sancionador, el legislador lo transforma en un sistema separado y alternativo donde, el criterio del sujeto pasivo es considerado. Por otra parte, el derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario, tiene en su haber como ya se ha expresado, el oportuno reconocimiento del TEDH en una serie de importantes sentencias, al igual que del TJUE, dejando claro que proporcionar información a la Administración tributaria de todos aquellos datos relevantes para la aplicación de los tributos especialmente en el procedimiento de inspección y utilizar dichos datos en un proceso penal o procedimiento sancionador puede ser considerado como una vulneración al derecho fundamental a no autoinculparse. Sin embargo, de acuerdo al alcance de nuestra indagación y como lo aprecian conocedores del caso, no ha habido un pronunciamiento claro del Tribunal Constitucional ni de los

¹¹⁷ Cfr. García Llovet, E., "El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador", en *Revista Xuridica Galega*, N° 18, 1998, p. 50.

Tribunales de Justicia españoles que reconozcan la invocación del derecho a no autoinculparse en materias relacionadas con el quehacer tributario¹¹⁸.

3.3. El derecho a la intimidad del obligado tributario

La intimidad, tomando las consideraciones de la doctrina más atenta es el bien que atañe a la persona, que no puede rechazarse, sin que se produzca un menoscabo en la dignidad humana de su actuante. La intimidad en la persona, es un patrimonio individual inherente a la vida interior de cada quien como su denominación lo indica, que se requiere a pesar del comportamiento social que el hombre procura mantener en su debida convivencia con sus semejantes. Su desenvolvimiento interior prevalece como herramienta esencial para el alcance de la libertad individual. El hecho de considerarse un bien personal, no la excluye de estar caracterizada por su relatividad, ya que no deja de ser un bien cuyo contenido y ámbito de protección está sujeto a cambios en el tiempo y en todas aquellas consideraciones que le corresponden en lo social, cultural económico y a nuestro juicio, en el ámbito tributario. Es decir, en la época actual, la intimidad no tiene los mismos privilegios de resguardo con lo que contaba antes y quizás un factor determinante en ello sea el auge tecnológico que impera actualmente en el que se apoyan los medios de información. La intimidad se enfrenta ante un proceso evolutivo en lo que a su significado respecta, por lo cual «...desde su inicial concepción liberal como protección y tutela necesaria frente al intervencionismo y la arbitrariedad públicas, hasta la significación que Warren y Brandéis le atribuyen como "derecho a ser dejado solo", la intimidad se ha visto introducida en un proceso de transformación y reformulación jurídica, necesario para garantizar su virtualidad jurídica»¹¹⁹.

Tanto el derecho al respeto de la vida privada y familiar como el derecho a la protección de los datos personales, descritos también unitariamente como el

¹¹⁸ Cfr. Palao Taboada, C., *El derecho a no autoinculparse...*cit. pp. 14 y 15.

¹¹⁹ Cfr. Herrán Ortiz, A. I., *El derecho a la intimidad en la nueva ley orgánica de protección de datos personales*, Madrid, DYKINSON, 2002, p. 19.

derecho a la intimidad se hayan incluidos en tratados y convenios internacionales y de igual forma en el marco del Derecho Europeo. Especialmente, el derecho al respeto de la vida privada se encuentra garantizado en el Convenio Europeo de los Derechos Humanos de 1950, en el cual se consagra que no puede haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, si no se cumplen una serie de condiciones. A tal efecto, no se permite excepción alguna, salvo en los casos que se cumplan los siguientes requisitos: Primero, que la injerencia de la autoridad pública se encuentre prevista por la ley, por lo tanto es fundamental en este sentido, que se respete el principio de legalidad. Segundo, que se trate de una medida que se considere, adoptada en una sociedad democrática, necesaria para la consecución de un objetivo de interés público «principio de proporcionalidad»¹²⁰.

El vocablo derecho que acompaña al de intimidad, obliga a incursionar en: ¿qué hay detrás de la norma? ¿qué le da vigencia a ese derecho? ¿cuál bien jurídico protege? ¿a qué hechos está destinada? y particularmente ¿qué repercusión tiene el ámbito tributario? Todo esto se hace necesario, pues el derecho a la intimidad, en algunos países tiene rango constitucional y dicho mandato es recogido por las leyes y reglamentos que conforman el ordenamiento

¹²⁰ Obsérvese que en Italia, en el Decreto Legislativo N. 196/2003, denominado «Código de Privacidad» el término «privacidad» hace alusión a la normativa que ha implementado la Directiva 95/46/CE norma la protección de datos personales. Considérese que en STEDH, de 27 de octubre de 2004, Sidabras e Dzijautos v. Lithuania, apt. 43, aclara que el artículo 8 « protege la integridad moral y física de toda persona, incluido el derecho a vivir en privado, lejos de la atención no deseada» Tómese en cuenta también que el artículo 8.1 del CEDH, suscrito en Roma el 4/11/1950 y ratificado por Italia mediante la Ley 848/1955, estipula «Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia», en tanto que el artículo 8.2 del CEDH, en su contenido establece «No podrá 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 constituya 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». De acuerdo, a STEDH de 21 de junio de 2011, Shimovolovs v. Russia, apt. 67, se requiere, en primer lugar, que la medida se fundamente en una «ley doméstica» la cual debe ser «accesible a la persona afectada, quien debe, a su vez, ser capaz de prever las consecuencias que le afecten» En cuanto al requisito de la “previsibilidad”, el Tribunal de Estrasburgo consideró que carece de este carácter una medida nacional que no contempla con «una certeza razonable qué elementos del poder ... han sido incorporados en una norma legal y qué elementos permanecen dentro de la discrecionalidad del ejecutivo» Vid. STEDH 29 de abril de 2013, M.M. v. United Kingdom, apt. 194.

jurídico existente, siendo esta jerarquización kelseniana, la imperante en gran parte de las naciones cuya actividad jurídica se maneja dentro de un Estado de derecho y que acogen el derecho a la intimidad como uno de los derechos fundamentales más importantes que tutelan a sus ciudadanos y cuya connotación sobrepasa las esferas jurídicas nacionales por el reconocimiento obtenido en los tratados internacionales como derecho elemental de la persona¹²¹.

¹²¹ El derecho a la intimidad es reconocido en los tratados internacionales, como: La Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1948, cuyo artículo 12 estipula la protección a la privacidad como a la propia imagen, prohibiéndose las injerencias arbitrarias en la vida privada, la familia, el domicilio y la correspondencia... También, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 1966, recoge en su artículo 17 lo referido de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, pero con más rigor normativo, así como, la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969. De igual forma, el derecho a la intimidad, es reconocido internacionalmente en los Estados Unidos, de donde se obtienen las primeras referencias sobre el Derecho a la Intimidad, dada la connotación que tuvo en 1890 el artículo doctrinal publicado por Samuel Warren y Louis Brandeis, el cual motivo posteriormente una jurisprudencia sobre este derecho, seguida de otras en contra y favor del derecho en comento. Siendo la primera que lo lleva al rango constitucional dentro de los EEUU, el caso *Griswold vs. Connecticut* en 1965, ya que en ese año la Corte Suprema norteamericana, sentenció que la Constitución de los Estados Unidos protegía el derecho a la privacidad (*Privacy laws of the United States*) y por tanto declaró inválidas las leyes de los diferentes estados que violaban el derecho a la privacidad marital que garantizaba el acceso y la administración de anticonceptivos. Cfr. Fayos Cardó, A.: *Derecho a la intimidad y medios de comunicación*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000, p. 25. En cuanto al derecho a la intimidad, en Europa: para 1954 el Tribunal Supremo Federal de Alemania reconoció, en el caso *Shacht*, el derecho a la protección de la propia personalidad, basándose para ello en los artículos 1 y 2 de la ley fundamental de Bonn, incardinado luego este derecho en el Código Civil alemán (BGB), dentro del artículo 823. Por su parte la República de Italia, no reconoce de manera expresa el derecho a la intimidad en su ley fundamental, dado que en su apartado referido a los derechos y deberes de los ciudadanos, se hace referencia en su artículo 13, a la libertad personal como un derecho inviolable y sin restricciones «salvo por auto razonado de la autoridad judicial y únicamente en los casos y del modo previstos por la ley.» Así como, estipulando es artículo 14, la inviolabilidad del domicilio. También, el secreto de la correspondencia y formas de comunicación, que establece su artículo 15. Luego, han surgido diversos pronunciamientos jurisprudenciales a favor en casos muy concretos que se basan en una legislación secundaria a través de la Ley 675/96, Tutela della privacy, la cual es producto de una presión social y de las obligaciones impuestas por las directivas CE, se inspira en la directiva 96/46/CE, en su contenido se ocupa de la información resguardada de cualquier sujeto jurídico, no sólo las personas físicas, y tiene por objeto el tratamiento de los datos personales. En materia civil, se tutela a través de la responsabilidad por daño patrimonial o extrapatrimonial, en lo penal se tutela la intimidad de dos formas (la violación de la intimidad individual y la violación de la intimidad reservada Vid. Massimi, M.: *Il diritto alla privacy*, Milan, Arcipelago, 2002, pp.152 y 154. En el caso de Venezuela, se puede hacer referencia a lo establecido al respecto en su reciente Constitución, a lo establecido en su Artículo 60. «Toda persona tiene derecho a la protección de su honor, vida privada, intimidad, propia imagen, confidencialidad y reputación. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y ciudadanas y el pleno ejercicio de sus derechos.» También, lo estipulado en su Artículo 143. Los ciudadanos y ciudadanas tienen derecho a ser informados e informadas oportuna y verazmente por la Administración Pública,...Asimismo, tienen acceso a los archivos y registros administrativos, sin perjuicio de los límites

Tomando España, como ejemplo por ser un país que puede presumir de contar con una legislación bastante extensa en relación al derecho a la intimidad, se pasa a dar respuesta a las preguntas antes planteadas. Así, su vigencia radica de lo estipulado en el artículo 18.1 de la CE, que garantiza, «...el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen», facultando también al legislador ordinario en su artículo 18.4 para limitar «...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». En cuanto al bien jurídico protegido, jurisprudencial y doctrinalmente el derecho a la intimidad en esta nación es reconocido como un derecho fundamental y es CE estipula en su articulado otras normas que la doctrina considera relacionadas con el derecho que nos ocupa, tal como, el artículo 10.1 que contempla « 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.» De tal forma, que al incorporarse el derecho a la intimidad en la carta magna se asume su existencia previa como derecho inherente a la persona humana y con rango de derecho fundamental, que facilita permitir el acceso a su invocación, a través de procedimientos especiales, pudiéndose materializar mediante un recurso de amparo ante el TC, y también requiriendo dicha tutela ante los tribunales ordinarios. Todo esto de común acuerdo con lo estipulado en CE, la cual en su artículo 53.2 prevé para ello un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad¹²².

También, es importante destacar que la AN circunscribió el derecho a la intimidad a las personas físicas de acuerdo a lo que se estipula en Sentencia

aceptables dentro de una sociedad democrática en materias relativas a seguridad interior y exterior, a investigación criminal y a la intimidad de la vida privada,...».

¹²² La Constitución Española estipula en su artículo 53.2 «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.» También, está establecida una protección adicional viene ofrecida por la posibilidad de acudir al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su defensa.

emitida el 15 de noviembre de 1990. Lo cual, a nuestro juicio, se justifica plenamente debido a los lineamientos que definen dicho derecho, por su carácter inherente a la personalidad humana. De igual forma, es necesario considerar que ante la colisión que se ha argumentado entre el deber de informar y el derecho a la intimidad personal y familiar, el TC ha salido al paso desde su clásica Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984, 110)¹²³ hasta las resoluciones, tales como, las recientemente estipuladas en su STC 233/2005, 26 de septiembre, (RTC 2005, 233)¹²⁴. Es necesario considerar estos razonamientos y dictámenes

¹²³ Vid. Sentencia TC, núm. 110/1984 de 26 noviembre RTC 1984\110, la cual en su fundamento 3 establece « El reconocimiento explícito en un texto constitucional del derecho a la intimidad es muy reciente y se encuentra en muy pocas Constituciones, entre ellas la española. Pero su idea originaria, que es el respecto a la vida privada, aparece ya en algunas de las libertades tradicionales. La inviolabilidad de domicilio y de la correspondencia, que son algunas de esas libertades tradicionales,... Lo ocurrido es que el avance de la tecnología actual y del desarrollo de los medios de comunicación de masas ha obligado a extender esa protección más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la intimidad y del respeto a la correspondencia, que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada. De aquí el reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida. No siempre es fácil, sin embargo, acotar con nitidez el contenido de la intimidad. El primer problema que se plantea en el presente caso es determinar en qué medida entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida los datos relativos a la situación económica de una persona y a sus vicisitudes. El problema surge en el presente caso en relación a la Administración y se puede resumir más concretamente así: ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la norma fundamental,... De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

¹²⁴ Vid. STC 233/2005, 26 de septiembre, (RTC 2005, 233) estipula en su fundamento 4 lo siguientes razonamientos, relevantes a nuestro juicio, para la consideración del derecho a la intimidad [el art. 18 CE, tal y como habría sido interpretado por este Tribunal (en esencia, en la STC 110/1984, de 26 de noviembre [RTC 1984, 110]), no autorizaría la investigación de los gastos o cargos en cuenta realizados por la Inspección. Basta, sin embargo, la mera lectura de la citada Sentencia para constatar que en su fundamento jurídico 5 nos pronunciamos explícitamente en sentido contrario. En efecto, tras reconocer que «el recurrente parecía insistir especialmente en la gravedad de que la investigación de las cuentas comprenda las operaciones pasivas, pues a nadie le importa en qué gasta cada cual su dinero», advertimos que «el conocimiento de una cuenta corriente no puede darse si no se contempla en su integridad... la retirada de una masa importante de dinero sin que se explique el destino de la misma, que ha podido trasladarse de una situación de transparencia fiscal a otra menos o nada transparente»... el derecho a la intimidad personal garantizado por el art. 18.1 CE, en cuanto derivación de la dignidad de la persona reconocida en el art. 10.1 CE, implica «la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana» (STC 70/2002, de 3 de abril [RTC 2002, 70] , F. 10.a; en el mismo sentido la STC 231/1988, de 2 de diciembre [RTC 1988, 231] , F. 3). Y también debemos subrayar que «el derecho fundamental a la intimidad, al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos» (STC 156/2001, de 2 de julio [

jurisdiccionales españoles, ya que, a nuestro juicio, son perfectamente adaptables en cualquier nación cuyo actividad impositiva se ventile dentro de los lineamientos de un Estado de derecho, que contenga dentro su ordenamiento constitucional y legal la estipulación de coadyuvar a las cargas públicas como deber y a su vez reconozca los derechos fundamentales que ante ese deber tienen sus ciudadanos. Dicha posición también invocada por connotadas doctrinas del quehacer tributario para quienes, las citadas jurisprudencias contienen un carácter universal e intemporal, que puede adoptar cualquier otro Tribunal Constitucional en cualquier país. Por lo tanto, debe reconocerse el significativo tratamiento y la resolución, que imparte el ordenamiento jurídico español ante el conflicto que surge entre el deber de información por parte del obligado tributario y el derecho a la intimidad que constitucionalmente le asiste. También, debe resaltarse que la diatriba entre el deber de contribuir a los gastos públicos y el derecho a la intimidad, ya no se establece en a quien asiste el mayor reconocimiento jurídico, sino en considerar los límites que indicaran cuando la intromisión por parte de la Administración tributaria en la intimidad del obligado tributario es justificada y cuando no convirtiéndose en arbitraria. A tal efecto, se hace necesario apreciar la Sentencia Tribunal Constitucional 186/2000 de 10 julio (RTC 2000/186), que en su fundamento sexto estipula en relación a los lineamientos que han de ceñir, lo arbitraria o no que puede resultar una injerencia o intromisión en la intimidad del obligado tributario, en la dificultosa tarea de la Administración tributaria en su afán de obtener información¹²⁵.

RTC 2001, 156] , F. 4, in fine), razón por la cual en aquellos casos en los que, a pesar de producirse una intromisión en la intimidad, ésta no puede considerarse ilegítima, no se producirá una vulneración del derecho consagrado en el art. 18.1 CE (SSTC 115/2000, de 5 de mayo [RTC 2000, 115] , F. 2; 156/2001, de 2 de julio [RTC 2001, 156] , F. 3; y 83/2002, de 22 de abril [RTC 2002, 83] , F. 4)].

¹²⁵ Vid. Sentencia Tribunal Constitucional 186/2000 de 10 julio (RTC 2000/186), la cual en su fundamento 6 claramente estipula [En efecto, de conformidad con la doctrina de este Tribunal, la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales viene determinada por la estricta observancia del principio de proporcionalidad. A los efectos que aquí importan, basta con recordar que –como sintetizan las SSTC 66/1995, de 8 de mayo [RTC 1995, 66] , F. 5; 55/1996, de 28 de marzo [RTC 1996, 55] , F. 6, 7, 8 y 9; 207/1996, de 16 de diciembre, F. 4 e), y 37/1998, de 17 de febrero [RTC 1998, 37] – para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia

En relación a los principios de legalidad y proporcionalidad que deben estar presentes en las actuaciones de la Administración tributaria, para la obtención de la información que en cumplimiento de sus facultades le corresponde, la más atenta doctrina, considera que en sus actuaciones dicho organismo debe estar ajustado a la ley, que su desempeño no debe sólo estar dirigido al requerimiento de los deberes de aportación de datos, haciéndose necesario la determinación del régimen jurídico que le compete junto con sus condiciones y límites.

En cuanto al principio de proporcionalidad, debe entenderse que en invocación del mismo, se requiere que los datos obtenidos mediante cualquiera de las fórmulas estipuladas, sean los necesarios para dar cumplimiento al mandato constitucional de coadyuvar al sostenimiento de las cargas públicas, a nuestro juicio, de rigor en la mayoría de los Estados de derecho. Así, [El cumplimiento del principio se plasma por el legislador a través de la exigencia de que los datos que se pueden obtener tengan «trascendencia tributaria»]. Por otra parte, el requerimiento de información de acuerdo a la potestad que ha sido asignada a la Administración, será coactivo, cuando de acuerdo a las formas establecidas por la ley, se haga necesaria la exigencia de aportar sus datos al obligado tributario¹²⁶.

Si consideramos LGT, podemos observar que esta codificación tributaria explana en su artículo 93 como límites al deber de información derivados de la CE el secreto profesional y el secreto a las comunicaciones, a los cuales pudiera unirse el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad, resáltese que estos dos últimos mencionados no se encuentran incluidos en la LGT como instrumentos limitativos al deber de informar.

(juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)].

¹²⁶ Cfr. Roldan Centeno, E., "Comentarios sobre el artículo 93 de la LGT", en *Comentario de la Ley Gen..., cit.*, p. 681.

Según una acertada doctrina del ámbito tributario¹²⁷, el artículo 93.3 de la LGT estipula claramente que «el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario» por lo que se puede deducir, que el mismo no es un límite al deber de informar, previéndose un procedimiento especial para la obtención de este tipo de información sobre todo en lo referido al movimiento de las cuentas bancarias. Ante tal situación, se formula la interrogante sobre el motivo que llevo al legislador español de no estipular procedimientos especiales para el resto de los otros supuestos limitativos del deber de informar que derivados de la CE, lo cual genera inquietud en la doctrina tributaria.

Como ya se ha podido observar en el anterior apartado dedicado a la no autoinculpación y se apreciará en aquellos derechos fundamentales a los que hará alusión posteriormente, en el ámbito legal impositivo siempre prevalecerá el motivo que le dio origen al Estado y que es fuente esencial de su permanencia, por lo tanto la tributación y todo lo que ella conlleva, tiene preeminencia sobre las aspiraciones que se quiera invocar individualmente en base a derechos fundamentales. Esto además de contar con la anuencia jurisprudencial, también es respaldado por la mayoría aunque una parte manifiesta sus reservas por lo cual hay que destacar que dichas posturas han evolucionado, sin apartarse de lo que implica el sagrado deber de contribuir con el erario público. Tal evolución se detecta, en aquellas posiciones doctrinales que llaman la atención sobre la existencia de una potestad tributaria, que aun cuando es ejercida con la reserva legal del caso, no dista de ser desproporcionada y en algunos casos penetran en la esfera íntima del obligado tributario, sin que ello fuera necesario para cumplir el cometido de obtener información de su capacidad económica. Ante tal situación, varias posiciones doctrinales abogan por la implementación de una « fórmula conciliadora que permita conjugar los intereses de la Hacienda Pública, sus

¹²⁷ Cfr. Sánchez López, M.T., “El obligado a aportar información con trascendencia tributaria (art. 93 LGT)”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Directores: Martínez de Pisón, J.A., Collado Yurrita, M.A. y Zornoza Pérez, J., Tomo II, Navarra, Aranzadi, 1ª edc., 2010, pp. 108 y ss.

actuaciones y manifestaciones normativas, con los intereses de los ciudadanos, alcanzando un equilibrio en el cual el respeto a los derechos de los segundos no impliquen necesariamente un menoscabo en la eficaz gestión de la primera»¹²⁸.

3.4. El secreto de cara a las actividades realizadas por el obligado tributario

3.4.1. El secreto bancario un instituto en extinción

Las actividades ejercidas en uso de sus servicios por el obligado tributario en los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, tales como, movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro, depósitos a plazo, cuentas de préstamos y créditos, así como, otras 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, deberán ser informadas a la Administración tributaria, la cual está facultada por ley para obtenerla en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano que la referida Administración determine. Es importante destacar que LGT establece en su artículo 93.3, que el incumplimiento de lo preceptuado no podrá ampararse en el secreto bancario. De igual forma, de la jurisprudencia española que emana del TS, reiteradamente se ha establecido que el requerimiento de información bancaria antes referido no implica vulneración del derecho a la intimidad¹²⁹, pero se limita en el caso de las cuentas corrientes la información requerida a determinados requisitos formales, tales como, que se desarrollen en el transcurso de actuaciones previas de inspección o de recaudación ya iniciadas, así como también, que el requerimiento esté previamente autorizado por un órgano administrativo competente¹³⁰.

¹²⁸ Cfr. Alonso González, L.M.:, *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Madrid, Tecnos, 1992. p. 13.

¹²⁹ Vid. Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 16 y 22 de enero y 24 de enero de 1985, 10 de mayo de 1986 (RJ 1986, 2362), 27 de julio y 20 de noviembre de 1989 (RJ1989, 8161, 18 de febrero de 2000 (RJ 2000, 264690).

¹³⁰ Vid. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que en su artículo 93.3 establece lo siguiente «El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario...Los requerimientos individualizados podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de

Para una doctrina significativa dentro de la especialidad tributaria, el secreto bancario no se consagra de manera expresa en la CE, aunque se le puede atribuir que está amparado bajo el derecho a la intimidad que preceptúa la referida Constitución en su artículo 18. Luego, formula la advertencia respecto a que si el secreto bancario estuviera en cierta forma cubierto por el derecho a la intimidad, de ninguna manera podría formar parte de la intimidad que la CE protege. De esta doctrina se desprende que el tener conocimiento de las cuentas corrientes se justifica por la protección de un hecho constitucionalmente protegido como lo es, «...el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...». También, las certificaciones requeridas al recurrente o las que se exigen a la entidades bancarias al no acontecer la entrega voluntaria de su titular, son extracto de la cuenta donde sólo se facilita la causa genérica de cada partida, más no la concreta. Estos por consiguiente son datos irrelevantes en cuanto a la intimidad personal y familiar que se pretende proteger, en el mismo sentido se debe apreciar el papel que juega las declaraciones sobre la renta y el patrimonio.

Las estipulaciones normativas y jurisprudencias españolas desarrolladas en el segmento anterior, obligan a considerar la posición asumidas por connotas doctrinas del quehacer tributario sobre la necesidad de que en el suministro de información que debe fluir entre sector bancario y la Administración tributaria, se implemente una regulación semejante a la aplicada en el secreto profesional, tal inquietud data desde épocas que anteceden a la LGT actual y están fundamentadas en un secreto bancario, que nace de la confianza y acomodo que un cliente busca en la institución bancaria para las diversas actividades de índole económico que él debe realizar.

inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren. La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

Como se observará más adelante en región Europea y de manera especial dentro de la UE, son grandes los logros alcanzados en relación a la extinción del secreto bancario que como medio que coadyuve los flagelos de la evasión y el delito fiscal de los contribuyentes europeos a través de transacciones financieras en el países distintos a la Nación o residencia donde le corresponde tributar¹³¹ . El tratamiento otorgado a determinadas transacciones financieras por países como Austria, Luxemburgo y Suiza pronostica la erradicación del secreto bancario en Europa, siendo determinante en tal hecho el intercambio automático que se está generando en la región y respecto al cual nos referiremos adelante. Sin embargo, se puede adelantar que de acuerdo a los lineamientos establecidos en un intercambio automático de información tributaria, un contribuyente español ya no vería como factible proteger sus ingresos de inversión de los impuestos que le corresponde pagar en su Nación de origen a través de la apertura de una cuenta en un Banco Suizo ya que en tal sentido conviene destacar que la mayoría de las entidades financieras del ámbito europeo están atadas por tratados internacionales suscritos por sus respectivas naciones que les obliga a facilitar toda la información derivadas de las cuentas que tengan bajo su custodia, siempre y cuando la misma sea de trascendencia tributaria, que incluso ya algunas jurisdicciones europeas están obligadas a suministrar la referida información de manera automática.

A lo antes considerado, se puede agregar también que al secreto bancario le ha surgido, a nuestro entender, una enemiga latente y esa es la tecnología. Dicho instrumento, como se puede apreciar a lo largo del presente desarrollo es factor determinante para enfrentar el flagelo de la evasión y delito fiscal y es por esa razón en que el próximo capítulo dedicamos buena parte del mismo para relatar los grandes avances que han alcanzado las Administraciones tributaria en lo que a tecnología se refiere. Luego, en relación al punto que no ocupa la tecnología no es sólo un instrumento empleado por las Administraciones

¹³¹ Cfr. Andrew Higgins, "Europe Pushes to Shed Stigma of a Tax Haven", The New York Times, May 23, 2013, p. 1.

tributarias en cumplimiento de su gestión, sino también por organismos operativos del Estado a quienes compete también velar por se acate el mandato constitucional de honrar las cargas pública mediante pago de los tributos, tales como, los órganos judiciales y la policía gubernativa en el caso español.

También, consideramos que el secreto bancario no está al resguardo en su totalidad de las incursiones curiosas de un cibernauta con un conocimiento avanzado de computadoras y de redes telemáticas o de un hacker de redes informáticas que descubre las debilidades de un sistema de este tipo, ya en el haber de este tipo de operaciones está el caso de la lista Falciani o relación contentiva de los nombres de potenciales evasores fiscales con cuentas no declaradas en la sucursal en Ginebra, Suiza, del banco británico HSBC¹³². Más aún como se puede observar en el desarrollo de la presente información los sistemas informáticos y telemáticos enlazan cada vez más un mayor número de Administración tributarias en persecución del secreto bancario mediante la firma creciente de acuerdos de información a nivel bilateral y multilateral como el que se propicia en el seno de las uniones o comunidades de naciones.

El secreto bancario, a nuestro juicio, ya no es un instrumento que puede ser utilizado por quienes tienen la intención de defraudar al fisco, ya que tanto en la legislación española como en la mayoría de aquellos países donde impera un Estado de derecho, existen normas que minimizan la invocación de tal derecho. Por otra parte, los convenios internacionales de cualquier índole impositivo o económico, estipulan como exigencia prioritaria la necesidad de que fluya la cooperación informativa entre los bancos y las administraciones tanto a nivel local

¹³² La lista Falciani es una relación contentiva de la identificación de los titulares de cuentas en la sucursal en Ginebra, Suiza del Banco Británico HSBC quienes en su gran mayoría han sido calificados como potenciales evasores fiscales, ya que son cuentas que permanecían ocultas para las Administraciones tributarias u organismos de la Haciendas Públicas de los países de origen de estos referidos titulares. La denominación de la lista, está relacionada con informático de nombre Hervé Falciani, quien fue trabajador HSBC.

como internacionalmente¹³³, a fin de que todos coadyuven en la lucha contra el fraude fiscal y el blanqueo de capitales, tal escenario nos permite atrevernos a considerar que el secreto bancario, no es ya tal secreto¹³⁴.

¹³³ Tómese en cuenta que dentro de la UE adquiere cada vez mayor fuerza la exigencia de la fluidez informativa sobre cuentas bancarias por parte de los países miembros de la Unión. Por otra parte, aquellas naciones no pertenecientes a la UE, pero que por una u otra razón, desean mantener excelentes relaciones con el referido conglomerado de países, procuran congraciarse adaptando su comportamiento a los requerimientos establecidos en la nuevas Directivas UE. A nuestro entender, según se desprende de la informaciones circulante en primer semestre de 2014, que anuncian el fin de del secreto bancario en la UE las dificultades fiscales que se han ventilado en Europa, así como, los requerimientos de capital de los integrantes de la Unión, han motivado múltiples reuniones a fin de concretar una Directiva que acabe con el secreto bancario en el seno comunitario, tras el mismo cometido, se están estableciendo acuerdos con otros países fuera de la Unión para que se acojan al intercambio de información sin solicitud previa. Según se desprende de las declaraciones formuladas en marzo de 2014, por Algirdas Semeta, quien al momento de ser indagado ostentaba el cargo de Comisionado europeo de fiscalidad «Se ha avanzado más en la lucha contra el fraude en los últimos 18 meses que en los últimos 18 años», para el diplomático europeo el hecho de que Austria y Luxemburgo hayan accedido a entrar en intercambio directo de información a partir de 2015, es bastante significativo y motiva a que otros territorios opacos Suiza y Andorra se unan a este sistema de suministro de información. A su juicio, el alcance de estas nuevas herramientas en la lucha contra el fraude dependerá mucho del modo en que se apliquen, lo cierto es que según se desprende de la información circulante actualmente, los Estados miembros recibirán, por primera vez, información sobre los intereses de cuentas, fondos y otros instrumentos financieros más novedosos que tengan sus ciudadanos en otros países. También se incluyen dividendos o ganancias de capital. Por otra parte, también se desprende de esta declaración que «la UE prevé acordar un marco similar con Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino a finales de año. Las autoridades suizas saben desde hace tiempo con que el secreto bancario toca a su fin y se disponen a pactar con la UE un marco de intercambios automáticos como primer paso para desterrarlo. Exigen, eso sí, un requisito: que lo acordado no se limite a criterios comunitarios, sino que se ajuste a los niveles de transparencia fiscal internacional que está promoviendo la OCDE, el club de los países más ricos del mundo». Vid. Abellán L.: «Los líderes europeos pactan el fin del secreto bancario en la UE», Diario El País, Ed. Digital Disponible en: http://internacional.elpais.com/internacional/2014/03/21/actualidad/1395427370_753872.html

¹³⁴ En el sistema tributario italiano, el secreto bancario, se puede afirmar que se considera implícitamente en Ley 27 julio de 2000, n.212, "Las disposiciones del Estatuto de los derechos de los contribuyentes", publicado en la Gaceta Oficial no. 177 del 31 de julio 2000 y es tratado administrativamente de común acuerdo con lo establecido en la Ley 7 agosto de 1990, n.241, relativa a los casos de evaluación de los hechos de oficio, los estados y cualidades de la persona afectada por la acción administrativa. El secreto bancario, en el caso del sistema impositivo venezolano se encuentra regulado dentro del contenido de la codificación venezolana, específicamente en el artículo 124 de esta norma el cual establece «Las autoridades civiles, ... bancos, instituciones financieras, de seguros y de intermediación en el mercado de capitales, los contribuyentes, responsables, terceros y en general cualquier particular u organización, están obligados a prestar su concurso a todos los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria y suministrar, eventual o periódicamente, las informaciones que con carácter general o particular se le requieran...El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario. No podrán ampararse en el secreto profesional los sujetos que se encuentren en relación de dependencia con el contribuyente o responsable». Cfr. Garay J.: Nuevo Código Orgánico Tributario (G.O.37.305 del 17- Oct-2001) Comentario, Caracas, Corporación AGR, 2002, Com 42.2, pp. 138, para quien el artículo antes referido «rompe el secreto bancario al obligar a los bancos a suministrar la información que el Fisco requiera, tanto de tipo general como particular, es decir sobre un contribuyente determinado.

3.4.2. El secreto profesional

El secreto profesional, es considerado ante el requerimiento de información por parte de la Administración tributaria española, como oponible dentro de ciertos límites. En tal sentido, se puede destacar que para las profesiones liberales la Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado de fecha 6 de abril de 1984 (RJ 1984, 2018), dispone que la Administración tributaria puede tener acceso a los protocolos notariales en aquellos casos que el interés legítimo justifique dicho acceso, bajo el entendido de que este sucede de acuerdo a «la calidad de sujeto activo de una relación jurídica tributaria»¹³⁵. A tal efecto, el deber de información de los antes referidos profesionales no comprenden: los datos privados no patrimoniales de los cuales estén enterados de acuerdo a la actividad que ejercen y cuya divulgación vaya en contra del honor o la intimidad personal y familiar. También, están excluidos de ser informados todos aquellos datos confidenciales de sus clientes, que por la prestación de sus servicios de asesoramiento y defensa, sean de su conocimiento y estén bajo su custodia. De igual forma, los referidos profesionales no podrán invocar el secreto profesional en cualquier gestión de comprobación de la situación tributaria que le compete por el ejercicio de su profesión y actividades de índole económica que realicen. De acuerdo al criterio de una doctrina especializada, «El secreto profesional así entendido consistirá en datos relativos a otras personas a los que se tiene acceso sólo a causa de una prestación de servicios profesionales cuyo destinatario es el sujeto al que hace referencia los datos en cuestión.» Por lo tanto, el profesional asume el papel de sujeto pasivo por su actividad económica y la carga impositiva que la misma conlleva y sujeto relacionado con terceras personas, ya que por su trabajo basado en confianza y continuidad, obtiene una serie de informaciones que debe reportar de acuerdo a los parámetros que legalmente se han establecido. «Se trata de una doble perspectiva que, en términos generales, parece aplicable a todos los sujetos que con la Hacienda Pública tienen alguna relación: primero,

¹³⁵ Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 1980, Sentencia del tribunal Supremo de 4 de octubre de 1983 (RJ 1983, 5066) que en su contenido cita la arriba indicada resolución.

como sujetos deudores, segundo, como sujetos colaboradores respecto del cobro de deudas reales o potenciales de otros sujetos»¹³⁶.

A nuestro juicio, el secreto profesional al igual que el secreto bancario tiende a la extinción, o en una visión más prudente, se debe expresar mejor, a su limitación a los aspectos más personales del contribuyente tributario, debido a que cada vez son mayores los esfuerzos de luchar contra el fraude fiscal, por parte de quienes tienen a su cargo la responsabilidad de administrar las cargas públicas. El comportamiento administrativo al que se hace alusión no sólo se aprecia en el ámbito español, también es observado en otros sistemas tributarios los cuales encaminan sus esfuerzos al referido cometido¹³⁷. También, es importante destacar que en el Capítulo III, nos referiremos específicamente al secreto profesional manejado por los profesionales de los medios de comunicación.

4. La ética y la cultura tributaria, dos aspectos de cara al obligado tributario en el suministro de su información

En las constituciones modernas de la misma forma que se establece los lineamientos para la recaudación tributaria, también está claramente estipulado el tratamiento que se le debe impartir al ingreso recaudado, por tal concepto. El correcto cumplimiento de lo estipulado en este documento fundamental en relación a las finanzas públicas, marca la diferencia que se puede apreciar en el crecimiento y desarrollo sostenido de una Nación. Este acontecer sincronizado de eventos es lo que da cabida a la consideración de la ética y la cultura que debe

¹³⁶ Cfr. Alonso González, L.M., *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Madrid, Tecnos, 1992, pp. 18 y ss.

¹³⁷ Así tenemos que en apreciaciones de Garay J.: *Nuevo Código Orgánico Trib...*cit. p. 138, según lo estipulado en el artículo 124 del Código Orgánico Tributario venezolano, los profesionales que laboran por su cuenta conservan el derecho del secreto profesional, ya que en el contenido del artículo no se observa la obligación de difundir los resultados de su ejercicio profesional, como ocurre con los bancos y con los profesionales dependientes que si están obligados a revelarlos. En nuestra apreciación, la distinción o diferencia entre unos y otros profesionales, estriba en una omisión por parte del legislador, ya que en la práctica no se aplica y el tratamiento se hace por igual basándose la administración en la invocación del deber de información explícito en el contenido de otros artículos del código tributario venezolano.

existir en el ámbito tributario y en el buen manejo de la Hacienda Pública, lo que hace imperativo que prevalezca la progresividad en la estipulación de las cargas impositivas y se considere la capacidad económica del obligado en el pago del tributo, todo dentro del marco de un conjunto de principios moduladores de la implementación tributaria, a saber: no confiscatoriedad, generalidad, legalidad, igualdad y justicia, considerándose también que los cuatro últimos mencionados deben estar presente en la distribución de la erogación de las cantidades recaudadas.

Desde punto de vista filosófico, siguiendo el pensamiento aristotélico «Las virtudes éticas son aquellas que se desenvuelven en la práctica y que van encaminadas a la consecución de un fin, en tanto que las dianoéticas son las virtudes propiamente intelectuales. A las primeras, pertenecen las virtudes que sirven para la realización del orden de la vida del Estado –la justicia, la amistad, el valor, etc. – y tienen su origen en las costumbres y el hábito, por lo cual pueden llamarse virtudes de hábito o tendencia. A las segundas, en cambio, pertenecen las virtudes fundamentales, las que son como los principios de la ética, las virtudes de la inteligencia o de la razón: sabiduría... y prudencia... »¹³⁸.

A nuestro juicio, una actitud ética del obligado tributario en el cumplimiento de su deberes con el Estado, está íntimamente relacionada con una serie de factores que se conjugan en la relación que se establece con motivo del acontecimiento tributario y que se traducen en obligaciones que pueden ser de dar y hacer. El obligado tributario está dispuesto a pagar un tributo justo de acuerdo a su capacidad de económica, pero también tiene interés por saber el destino que se le dará al dinero que se le sustrae de su acervo económico.

En relación al impuesto justo para una distribución igualitaria de la carga impositiva, cabe destacar la posición de la doctrina tipkeniana, para la cual la

¹³⁸ Cfr. Ferrater Mora, J: *Diccionario de Filosofía de Bolsillo*, 2ª ed., Madrid, Edit. Alianza, 1985, pp. 277 y 278.

renta es la única fuente tributaria, ya que los impuestos sólo se obtienen a partir del patrimonio. De tal forma, que se debe gravar la variación positiva o incremento del patrimonio cada vez que esta se genere «Por consiguiente sólo existe una fuente impositiva: la renta acumulada. El legislador siempre se nutre de esta fuente por más que invente nuevos impuestos...El sistema tributario justo debe construirse a partir del hecho de que sólo existe una fuente impositiva...en el ámbito de la fiscalidad empresarial sólo existe una fuente tributaria: el beneficio.» Así, sin desconocer la relevancia de otros principios, el de capacidad económica es el «...adecuado a la realidad aplicable a todos los impuestos con fines fiscales, si bien no a los de ordenamiento», siendo criterio de esta doctrina, que los impuestos que más responden esencialmente al principio de capacidad económica son: el impuesto sobre la renta en primer lugar y con calificación ideal, seguido por el de patrimonio y el impuesto sobre sucesiones y donaciones, también sobre el valor añadido y el impuesto sobre consumos específicos¹³⁹.

¹³⁹ Cfr. Tipke, K.: *Moral Tributaria del Edo.* y ...cit. pp. 31 y ss., Esta doctrina en relación a los impuestos que más responden esencialmente al principio de capacidad económica enuncia que el Impuesto sobre la Renta, es el más adecuado a este tipo de principio pese a los problemas teóricos y prácticos que dicho instrumento se observan, como sería la definición de la renta y si todo incremento patrimonial debe gravarse o si dicho en la variación sólo debe considerarse la renta derivada del mercado. Otro caso a considerar sería la renta que se obtiene en el país de residencia y la renta mundial, así como también, el tratamiento que se debe tomar en cuenta en relación a la doble imposición, igualmente, el trabajo ejercido fuera del país de origen y la inversión extranjera, un problema relevante a nuestro juicio, que manifiesta la doctrina en comentario es si «¿Debe grabarse toda la renta consumible o sólo la renta que se destina al consumo? ¿Deben tratarse por igual todos los componentes de la renta? Aunado a la determinación de los beneficios a efectos fiscales, además del tratamiento de las deducciones. La doctrina advierte que para los estudiosos del Derecho tributario es insostenible que un contribuyente que sea el único que aporta a un núcleo familiar donde además de su esposa existen hijos de por medio deba tener la misma carga impositiva de impuesto sobre La renta que una persona soltera caso y con hijos que mantener. Así, otras tantas consideraciones se presenta a los estudiosos del tema que envuelve al impuesto sobre la renta como instrumento representativo de la ideal adecuación de la tributación a la capacidad económica del contribuyente. Otras son las apreciaciones que torno al Impuesto sobre el Patrimonio, las cuales tiende a la confusión debido a la mala interpretación que al amparo del principio de capacidad económica existe sobre la recaudación. La disposición o existencia patrimonial implica capacidad de pago impositivo, pero la carga tributaria debe ser considerada tomando en cuenta la igualdad de acuerdo a la capacidad económica. Como advierte la doctrina. «El patrimonio (renta ahorrada) ya se ha grabado en el momento de su obtención mediante el Impuesto sobre la Renta». Y si bien una renta puede ser gravada dos veces como lo que acontece en las fases del ciclo económico donde en el momento de obtenerse es pechada con el impuesto sobre la renta y al ocasionarse el gasto con el Impuesto al Valor Añadido lo que no se justifica es que la renta ahorrada es decir la no consumida sea gravada con un impuesto especial como el referido Impuesto sobre el Patrimonio, en todo caso debe analizarse las diversas situaciones que se prevén tendrá el patrimonio no consumido. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se grava el aumento de la capacidad económica del heredero o donatario y pese a que la renta no proviene del mercado se considera así según la

En este orden de ideas, ¿se puede especular que la justicia es el desencadenante de una actitud de cultura tributaria que motiva al obligado tributario éticamente en el cumplimiento de sus deberes? Debido a las condiciones que imperan actualmente en el quehacer tributario y fiscal en diversos Estados de derecho la respuesta, a nuestro juicio, podría tener un matiz perfectamente afirmativo y en tal sentido es bueno esbozar, el pensamiento de un destacado doctrinario italiano del quehacer tributario quien magistralmente afirmó: [Corresponderá al sentido común de los políticos, a su propio interés, no olvidar, como a veces han hecho economistas y expertos, que el hombre, aun cuando sea todo lo *homo economicus* que se quiera, siente y sufre no sólo el hambre y el frío, la inseguridad y la enfermedad, sino también, y en un *primer término*, la injusticia; de manera que sería un error imperdonable creer que la «máxima felicidad» de los gobernados se alcanza haciendo máximos los «placeres» y mínimos los «dolores», si entre los primeros no figura también precisamente el placer de la justicia y entre los segundos el dolor lacerante de la injusticia. En suma, si no se tiene en cuenta entre las necesidades del hombre esa necesidad prepotente, primordial y sagrada que es precisamente la *necesidad de justicia*]¹⁴⁰.

apreciación económica y aunque ha sido gravada no lo es para los nuevos beneficiarios herederos o donatarios, este impuesto en la mayoría de los países en donde está vigente goza de prerrogativas dirigidas a proteger la familia. El Impuesto al Valor Añadido, además de ser un impuesto de aceptación casi universal es de fácil aplicación, debido al efecto de repercusión que finaliza en el consumidor que recibe la prestación. En este caso como antes se apuntó, la renta se grava dos veces en el momento de su obtención y al ocasionarse el gasto de consumo. Permite su defraudación al obviarse la facturación. En cuando a su consideración respecto al principio de capacidad económica obstaculiza llevar a la práctica la protección del mínimo existencial pese a las excepciones o desgravámenes que con respecto al mismo existen, lo que motiva a la doctrina en comento proponer que una optimización del objetivo buscado sería que la desgravación se alcance mediante la devolución. «De este modo podrían eliminarse diversas exenciones de tipos reducidos. Finalmente en su opinión impera el criterio de que impuestos sobre bebidas, impuestos sobre caza y actividades recreativas lesionan «el principio de igualdad de gravamen con arreglo a la capacidad económica. Pese a que a nuestro juicio, impuesto como estos no existen o no están vigente en la época actual, se reseñan, debido a que para el momento se presentan bajo otra modalidad impositiva o nombre, que a permisible resaltar la posición de esta doctrina de que impuestos de este tipo «...llevan en la frente la marca de la arbitrariedad y la incoherencia».

¹⁴⁰ Cfr. Berliri, L.V., *El impuesto justo*, traducida por Arche Domingo, F.V., Madrid, Instituto de estudios Fiscales, 1986, pp. 22-23 y 259, de su aporte doctrinal cabe destacar su distinción entre el principio de la «contraprestación» o «beneficio» y el del «interés». Según, Einaudi en Prólogo que le hiciera a la obra en comento, «El principio del beneficio supone que se conozca qué ventaja efectiva obtiene el contribuyente de los servicios públicos, o sea, supone que conozca lo que precisamente no conoce...El impuesto aparece porque ese dato no puede conocerse debido a la indivisibilidad del servicio.» En cuanto al

Por otra parte, según bien ha señalado la doctrina más cualificada, en el pensamiento de Montesquieu, los impuestos y la libertad son términos considerados, dentro del mismo entorno que ocupa el valorar si los impuestos son justos o injustos, en tal cometido, el legislador al procurar los ingresos públicos debe hacerlo en base a la justicia, por montos y de una manera que no limite la libertad del contribuyente. Así, la justicia impositiva y el respeto del legislador hacia esa libertad « son las dos caras de una misma moneda. Cuando más justo sea el impuesto, más inmune quedará la libertad política y económica del contribuyente con la carga, o por el pago, del tributo. Y viceversa cuanto más respete, el tributo, la libertad política y económica del contribuyente, también es estará respetando, tanto y más, lo que la justicia tributaria demanda»¹⁴¹.

Como bien establece la doctrina más atenta, conceptualizar el término de justicia no ha sido menester de los científicos modernos del derecho, salvo ciertas indicaciones pocos han sido los aportes al respecto, lo que da a pensar, que sus motivos pueden estar fundamentados en sus reservas de evitar caer en ámbito de la moral con tales divagaciones sobre la justicia. Sin embargo, se considera necesario un examen sobre el término en cuestión, en aras de establecer el concepto universal de Derecho. El pensamiento aristotélico colabora con su legado en este cometido, estipulando que se debe denominar justo « a todo el que da a cada uno lo suyo, *suun cuique, a todos* lo que les corresponde, y no ciertamente en este o en el otro, sino habitualmente de un modo persistente y en todas las cosas. Por eso la justicia no puede ser otra que la constante disposición de la voluntad (habitus) de dar a cada uno lo suyo...Quien a todos da lo que de

principio del interés, la situación es otra en su argumento hace entrever que el ciudadano fácilmente puede formularse la pregunta de cuánto pagaría o estaría dispuesto a aportar para la ejecución de tal cual servicio, así como, el valor de su interés por la consecución del servicio, al respecto el prologuista, alude «La valoración puede ser ardua. Con frecuencia falaz, pero no absurda...no existe medio alguno para valorar la ventaja ocasionada...Según la primera teoría (del beneficio) se debería valorar un hecho después haberse realizado, mientras que la segunda (del interés) postula que el individuo prevea y desee, o deba desear, la prestación futura de un servicio. La distinción responde a la realidad».

¹⁴¹ Cfr. Pérez de Ayala, J.L., *Montesquieu y el derecho tributario moderno*, Madrid, Dykinson, 2001, pp. 42 y 43.

ellos es, en todo momento cumple todos los deberes morales.» La inherencia del Derecho natural dentro del Derecho positivo, es relativa ya que «El orden jurídico pertenece, por consiguiente, como parte integrante, *al total orden moral*,... Aunque el orden jurídico pertenece al orden moral, no es, sin embargo, sino una parte del mismo, y precisamente la parte *subordinada* que respecto del restante orden moral se conduce en la relación de medio a fin...» Así, e Derecho natural, es como el bosquejo, que delimita algunos contornos generales, y todo lo demás se desplaza hacia los postulados del Derecho positivo¹⁴².

Según ha explicado la mejor doctrina, la ética tributaria representa « la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos –legislativo, ejecutivo y judicial– y por el ciudadano contribuyente». Son diversas las interrogantes que surgen, en cuanto a la actuación que se espera en términos de ética fiscal tanto de los poderes públicos y como de los obligados tributarios, todas estas interrogantes están dirigidas a dilucidar aquellos valores o principios que deben servir de inspiración, para que la actividad tributaria sea calificada como una actividad justa, que motive al obligado tributario al cumplimiento voluntario de sus deberes. En dicho cometido se hace necesario establecer cuál es el impuesto idóneo para una distribución igualitaria de la carga impositiva que puede justificar una distribución desigual, también si la actividad del Poder Ejecutivo es inmoral cuando se ejecutan las leyes tributarias de manera desigual por otras formas recaudatorias. Se requiere fijar los parámetros entre los cuales se debe situar la actividad recaudadora del sector público. Inquieta a la doctrina, cómo se adecúa el

¹⁴² Cfr. Cathrein, V., *Filosofía del derecho, el derecho natural y positivo*, traducida por Jardon, A. y Barja C., 7ª edic., Madrid, REUS, 1958, pp. 41; 42; 49; 249 y 277, para esta doctrina la justicia es distributiva cuando la comunidad a través de sus representantes reparte las cargas públicas de acuerdo a lo que cada quien pueda soportar, en cuanto a los bienes públicos, de acuerdo a la igualdad y el mérito. Esto implica, que no es necesario una igualdad absoluta entre el mérito del individuo y lo que obtiene, de aquí a que la relación que se establezca entre mérito y recompensa, capacidad y carga sea igual para todos. Para el pensamiento aristotélico esta igualdad la denomina geométrica, en tanto que la igualdad de la justicia conmutativa la considera aritmética. Así, «El campo en que se mueve la Justicia legal y la distributiva es el Derecho público; el de la Justicia conmutativa es, por el contrario, Derecho privado».

incumplimiento a las leyes impositivas por los ciudadanos a la moral tributaria, si esto viene a ser un hecho injusto e inconstitucional, si es un comportamiento masivo y si acontece por el despilfarro público y porqué esta actuación no es castigada sino en casos determinados y muy puntuales. Dudan si es ético castigar una defraudación impositiva cuando el tributo defraudado es tildado de inconstitucional o injusto. Luego, a quienes inquieta doctrinalmente todas estas vicisitudes se les presenta la incógnita, ¿se encuentran en la ética la respuesta? Para la doctrina, la respuesta corresponde buscarla en la filosofía y especialmente a la filosofía moralista, que poco ha dedicado a la actividad tributaria¹⁴³.

¿Por qué es determinante la conducta que asume el Estado, en la conducta que asume el obligado tributario? Según ha señalado la doctrina más atenta «La fundamentación del derecho estatal a exigir impuestos radica en el principio del bien común, es decir, en un principio de justicia». Por lo tanto, determinar lo que representa para esta doctrina bajo el fundamento del Derecho natural la ética y la cultura tributaria de caras al obligado tributario, conlleva a tomar en consideración apreciaciones muy puntuales que en su contenido se estipulan en relación al Estado, la nación, el individuo y la comunidad. En tal sentido, ante el cuestionamiento de si ¿Tienen que coincidir el Estado con la nación? se afirma que «El siglo XIX solucionó esta cuestión, con una decisión cada vez mayor, acudiendo al principio de Estado nacional: toda nación ha de tener su propio Estado, y el Estado debe abarcar una unidad nacional». Luego, el deslinde entre los dos términos radicará en que «El Estado es la comunidad para la organización de orden y de la paz; la nación es la comunidad de cultura y de destino, con la función de hacer fructificar para sus miembros y para otras naciones los valores determinante de su unidad». El Estado, en sí, viene a ser un factor esencial en todo aquello que conlleve a la nación en la búsqueda de su «autoconciencia y de su unidad de voluntad», el papel del Estado con respecto a la nación no es recomendable cuando se «politice». En cuanto al individuo y la comunidad, debe

¹⁴³ Cfr. Tipke, K., *Moral Tributaria del Est...*, cit., pp.21 y ss.

destacarse que «La conciencia jurídica de un pueblo y de su costumbre jurídica, que se desarrolla por razón de sus cualidades naturales como consecuencia de la experiencia y de la reflexión, establece el orden fundamental de su comunidad estatal y, por consiguiente también del ejercicio de la autoridad del Estado». Así, el bien común y la justicia, como principios valorativos configuradores de la actividad de la administración estatal, hoy día, están orientados a una política social destinada entre otros aspectos a la búsqueda de un empleo pleno, de asegurar la existencia de la agricultura y de los negocios de clase media, con lo que se pretende elevar el nivel de vida y la búsqueda de un equilibrio económico. También, la justicia del impuesto debe tener en cuenta su incidencia en los costes y los precios de la economía nacional, así como, en las cuotas de capitalización y de inversión, todo ara de una sana armonía de la productividad de la economía nacional. Por lo tanto, se considera que los sistemas impositivos desde el punto de vista del Derecho natural, no son justos, sino más bien excesivos. Para esta doctrina, la adecuada conexión que se pretenda entablar entre una armoniosa productividad de la economía de un país con el sistema impositivo que en el mismo se establezca, está todavía por demostrarse fehacientemente¹⁴⁴.

Según connotadas apreciaciones positivistas, hablar de ética dentro del contexto del Derecho tributario, implica considerar el principio de moralidad en el ámbito del Derecho público y su inherencia dentro del Derecho tributario. Bajo esos parámetros la presencia del referido principio en el quehacer tributario es una garantía adicional para el alcance del bien común. El establecer un límite moral a las actividades del «Estado-Fiscal» redundará en un eficiente ejercicio administrativo y un cabal cumplimiento de los derechos y garantía que asisten al contribuyente. De acuerdo a la opinión de una doctrina dedicada al tema, «La imposición jurídica del referido límite moral al Estado-Fiscal debe reposar *a priori* en la debida configuración del principio de moralidad en el orden positivo y a

¹⁴⁴ Cfr. Messner, J., *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, Madrid, Rialp, 1967, pp. 739; 740; 741; 835; 1027; 1030 y 1031.

posteriori en el necesario control de la desviación de poder...La ética tributaria o fiscal es una dimensión de la ética pública, es el conjunto de estudios conformados por la moralidad institucional y ciudadana. Su objeto de investigación se centra en la imposición —en general, en las bases y elementos institucionales del Estado fiscal (legislador, administrador y juzgador) – y en la moralidad pública, en especial, en las causas y consecuencias del comportamiento del ciudadano–contribuyente en ámbito fiscal»¹⁴⁵.

Incursionar en la moralidad tributaria de caras al contribuyente no puede desvincularse de la actividad que desempeña el Estado en relación con disciplina tributaria y fiscal, siendo esta apreciación doctrinal la que cada día toma más fuerza entre los estudiosos del tema. Así, a la doctrina antes desarrollada se unen otro criterio doctrinal de igual valía, quien explana su opinión sobre un ensayo relacionado con un criterio de crisis en « la deontología escolástica de la obligación tributaria» y en cuyo desarrollo se puede apreciar que en el ámbito tributario la noción escolástica del bien común es actualmente circunstancial y no deliberada. En tal sentido, si las leyes impositivas no son para el bien común según el sentido escolástico, el legislador deja de cumplir un mandato de Derecho natural. También, considera la referida doctrina que las formas impositivas y recaudatorias producto de las técnicas aplicadas por la moderna legislación de esta disciplina no prevén si dentro el contenido legislativo se da cabida al requerimiento escolástico de un impuesto adecuado a la capacidad de pago y a la justicia distributiva que proviene del Derecho natural. Además aprecia, que la potestad política permite el establecimiento imperativo y coactivo de normas para la declaración y autoliquidación de la obligación tributaria que «...carecen de auctoritas según el Derecho natural; y su cumplimiento no puede invocarse éticamente».

¹⁴⁵ Cfr. Coelho Pasin, J.B., *Derecho tributario y ética* : (la moral de la justa imposición), prólogo, Eusebio González García ; ensayo preliminar, José Luis Pérez de Ayala ; presentación, Ives Gandra da Silva Martins, Buenos Aires, Heliasta, 2010, pp. 50; 51; y 164. También Cfr. “A ética fiscal em face da moralidade institucional e cidadã”, en *Elementos de direito tributario: Homenagen ao Prof. Emérito do Mackenzie Dejalma de Campos*. Org. Marcelo Campos, Sao Paulo, 2007, pp. 99 y 110.

Por lo tanto, a nuestro juicio, el bien común en el entendido de que además de oponerse, coadyuva a la potencialidad de bienes particulares y privados, se encuentra descolocado no acorde con las democracias pluralistas por lo que su acaecimiento en las modernas estructuras políticas es eventual y no deliberado. Para el Estado el fin primordial es su interés financiero. Desde la perspectiva d'orsiana se puede afirmar que la obligación moral de pagar el impuesto no está en función sólo de su uso, sino de que aporte una utilidad al colectivo poblacional por medio del gasto público *«decimos, que sea mayor que la utilidad que para esa misma colectividad habría supuesto dejar esos recursos en manos privadas, y, por tanto, no recaudarlos fiscalmente»*¹⁴⁶.

Como bien señala un connotado estudioso del tema, se denota un marcado énfasis en el carácter no vinculante entre la obligación moral y el carácter imperativo de la ley. La ley por sí sola, no obliga moralmente, a pesar de su aplicación y que la misma sea aceptada o no, conscientemente por quienes se vean afectados por ella. En la búsqueda, del orden singular de la conciencia cívica, se debe procurar dentro del derecho coincidir la coacción de los imperativos legales con los imperativos de una ética producto del consenso social. Así, la ética será el vínculo que lleve al orden jurídico a integrarse en la moralidad,

¹⁴⁶ Cfr. Pérez de Ayala, J.L., "Ensayo Preliminar, La crisis de la deontología escolástica de la obligación tributaria en el pensamiento del profesor Álvaro D' Ors. Una interpretación personal", en *Derecho tributario y ética*, de Coelho Pasin, J.B., Buenos Aires, Heliasta, 2010, pp. 24 y ss. Según A. D'Ors *«...el llamado interés público es en realidad el interés particular del Estado que se opone en materia de tributos a otro interés particular (el de cada uno de los sujetos privados). O lo que es lo mismo, el interés de un grupo político determinado no puede identificarse con el bien común (que no puede entrar nunca en conflicto con los bienes privados ya que por su definición los complementan, potencia, integra y trasciende, sin perjudicarlos)»*. Según Pérez de Ayala en interpretación de lo antes expuesto, a pesar de ser el impuesto un instrumento coactivo que constriñe al ciudadano a colaborar con las cargas públicas se considera «una medida subsidiaria» que no es cumplida a plenitud por los titulares de ese deber por diversas circunstancias tanto índole social como individual. A su vez, considera que los ciudadanos deben contar con la permisibilidad del Estado a través de su estructura organizacional, para cumplir sus deberes de solidaridad social de varias maneras, que este es un derecho moral, que deben gozar de la prerrogativa de poder escoger, que parte de sus recursos son necesarios para dar cumplimiento de sus deberes impositivo y cuáles serán los sobrantes que podría emplear a fin de satisfacer su deberes de solidaridad social, mediante la creación de una actividad comercial o empresarial, sin fines de lucro, que además de generar empleo satisfaga necesidades de servicio colectivas. De esta forma, su actitud será interpretada de colaboración al bien común y a los intereses colectivos, siendo su decisión reflejo de una distribución consiente que el ciudadano hace de la carga que le corresponde, que se debería considerar moralmente justa.

a pesar de que sea sólo el mínimo necesario para el bien común. Destáquese, que para esta doctrina, la ética es el vigente orden social de una conducta apropiada, en contraposición, la moral estará referida al hombre individualmente considerado, ambos tipo de conducta imponen deberes que norman las manifestaciones intrínsecas individuales, aunque pueden haber divergencias. Luego, «...la diferencia esencial está en que la Ética en la medida en que es fundamento del ordenamiento jurídico, da lugar a la exigibilidad coactiva de unos determinados deberes, es decir, al control judicial de su convivencia, en tanto los preceptos morales no trascienden de la conciencia, que es individual»¹⁴⁷.

Contribuir al sostenimiento del erario público, nunca ha sido una acción de voluntad de quienes tienen que ejercer ese deber, de allí a que se utilice los términos, carga impositiva o tributaria, para identificar el peso que acompaña la referida acción, por lo que bien podría decirse, a nuestro entender, el deber de suministrar información con trascendencia tributaria y la carga tributaria que dicha información acarrea, es el peso sostenido por la estructura humana de quien por ley está obligado.

El hecho de que un ciudadano se vea inmiscuido en un presupuesto de hecho, que debe informar y que conlleva a soportar la carga tributaria, tiene la desagradable primicia de que la coacción rige su exigencia, por ser el fundamento de la tributación. Si consideramos que el tributo es básicamente una obligación dineraria establecida por la ley y el impuesto tiene entre sus características más importante la de ser un pago obligado, erróneamente se podría afirmar que la voluntariedad es el motivo que acompaña su acaecimiento. Luego, lo que a nuestro juicio, hace más llevadero este peso por parte del obligado tributario, es el grado de legitimidad que tenga quien detente la Potestad para exigir el cumplimiento de todos los deberes materiales y formales que conforman la tributación.

¹⁴⁷ Cfr. Ors, Álvaro d': *Nueva introducción al estudio del derecho*, 1ª edic., Madrid, Civitas, pp. 70 y ss.

Por las razones expresadas, la ética en la relación tributaria que se establece entre el Estado y obligado tributario, se puede ver inmersa en un escenario de confrontación por parte de estos dos autores antes referidos, donde el incumplimiento de lo legalmente estipulado para cualquiera de las partes, puede ser interpretado como un proceder idóneo, correcto y aceptable colectivamente, o también, como un comportamiento no ético, asocial, reprochado por la colectividad. La cualidad legal para su exigencia y el correcto uso de lo recaudado serán, a nuestro juicio, los detonantes que inspiren un proceder ético y voluntario del obligado tributario al respecto, pensamiento este que emana como producto de las diversas posiciones doctrinales indagadas en este segmento del presente desarrollo.

Si consideramos a la sociedad, como una asociación humana diseminada sobre un territorio específico con organización política y erigiéndose como un pueblo y un Estado, debemos reconocer que el acontecer social del Estado, es producto de la participación de todos sus asociados «... a los fines a que tiende la Sociedad, en cuanto los fines a lograr tornan siempre en beneficio de los propios asociados». La sociedad como una asociación humana, exhorta al análisis de los efectos colectivos que toman los gastos en una asociación, así como, el sentido de utilidad a repartir que esperan de estos sus particulares asociados. En este sentido, se puede destacar a la familia como asociación elemental, igualmente a la tribu como agrupación de familias más compleja, así como también, a las asociaciones espontáneas de grupos personas colegiadas con fines de diversas índoles, y en este mismo sentido a las corporaciones reconocidas o ignoradas legalmente, siendo todos estos grupos asociativos humanos reflejos de la carencia de un poder político superior, pero sí de testigos de la existencia de una sociedad de orden superior compleja que ha logrado a sus expensas orden jurídico, poder de imperio territorial y sobre una población, medios de coacción jurídica y a su vez moral, que llegan a ser el Estado. Luego, la sociedad que pasa a ser un ente jurídico público, debe estar atenta, a que la norma jurídica que el Estado tiene que establecer para el reparto de las cargas, no anule el reparto reglamentario de los

gastos producto de la vida social, basada en la experiencia de la tradición y la moral, que tiene en su haber principios inspiradores éticos. Así, «...la exacción de los ingresos públicos se basa en buena parte sobre normas de carácter ético que manifiestan su eficacia en la aquiescencia en los sacrificios tributarios, o menos en que éstos se soporten por los ciudadanos habida cuenta de que el Estado lo hace por el interés de todos.» En consecución de lo antes expuesto, se ha se debe considerar que la coacción no puede ser el único instrumento debe utilizar el Estado, para obtención de los ingresos públicos, pensar de esa manera, sería ignorar la evasión masiva que se generaría por parte de los ciudadanos para no tener que soportar la carga tributaria, convirtiéndose en ineficaz la gestión de la Administración encargada de la recaudación del tributo, acarreando la persecución de uno a uno de los obligados tributarios con un considerable incremento de los gastos y una reacción política que significativamente aminoraría la utilidad esperada en la gestión dificultosa emprendida¹⁴⁸.

Es importante resaltar, que de generarse el rechazo colectivo hacia un determinado tributo, de no lograrse un acuerdo mediante los mecanismos constitucionales entre los obligados tributarios y el Estado, dicho rechazo se podría convertir en un «acto de *guerra civil*, un conflicto entre la fuerza pública detentada por los gobernantes y la fuerza privada de los individuos. Quienes se niegan al *pago* del impuesto corren todos los peligros y azares de la guerra civil.» Tal era la situación en que imperaba en el Estado francés antes del estallido de la revolución que allí aconteció, siendo el detonante la exacción de tributos excesivos y no equitativamente distribuidos, lo cual generó una verdadera lucha entre el Estado y los obligados tributarios, quienes con toda clase de medios y argumentos falsos procuraban separarse de la obligación que les correspondía, generándose una crisis financiera que fue junto con otros factores determinante de la Revolución francesa¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Cfr. Griziotti, B., *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, 1ª edic., Madrid, REUS, 1935, pp. 209 y ss.

¹⁴⁹ Tanto Jèze, G., “La negativa concertada a pagar el impuesto”, en *El Estado y los contribuyentes: La resistencia fiscal*, Madrid, Instituto de Estudios fiscales, 1986, pp. 281 y 282, como Griziotti, B.: *Principios*

Como una insurrección puede tacharse, la negativa del obligado tributario de honrar las cargas públicas mediante el pago de los impuestos legalmente estipulados y los correlativos deberes de información que se deben proporcionar, históricamente se ha demostrado tal afirmación, pese al derecho natural de «la resistencia a la opresión» que le asiste a todo ciudadano, debido a los logros alcanzados en la Revolución Francesa y con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional francesa de 1789 y luego con la Declaración acontecida en 1793 de cuya norma se destaca el contenido del artículo 35, que estipula «Cuando el gobierno viola los derechos del pueblo, la insurrección es, para el pueblo y para cada una de sus partes, *el más sagrado de los derechos y el más imprescriptible de los deberes.*» Luego, debe entenderse y no hay cabida a dudas, por el destino que en sano juicio, se debe adjudicar a lo recaudado, que de suscitarse una insurrección tributaria, bajo los lineamientos de un Estado de derecho, la misma adquiere el matiz de acto ilícito, carente de un soporte legal, que no debe y ni puede admitirse ya que [Ningún sistema jurídico puede consagrar *el derecho a negarse al pago del impuesto*, como medio de protesta contra las injusticias o las presiones fiscales, *cualesquiera que éstas sean*. Sería imposible regular de una manera satisfactoria el ejercicio de este «derecho»]¹⁵⁰.

En nuestra interpretación, una insurrección en el cumplimiento de los deberes tributarios, es el desconocimiento o negación a un mandato constitucionalmente estipulado, del deber de colaborar con las cargas públicas y a su vez a las instituciones que la Constitución establece para su fijación y control, es decir, el Poder Legislativo o Parlamento, que bien conforma la voz del pueblo y del Poder Judicial, que por medio de los tribunales constitucionales, debe revisar la constitucionalidad de cualquier decisión impositiva desafortunada.

de polít..., cit. p. 213, hacen referencia al hecho acaecido en el Estado francés por la presión tributaria impuesta, que indignó a los ciudadanos por su carácter desproporcionado, injusto y desigual.

¹⁵⁰ Cfr. Jèze, G., *La negativa concertada a pagar el imp...*cit, pp. 277 y 278.

¹⁵⁰ Cfr. Smith, A., *Riqueza de las naciones*, 3 Vol. Barcelona, Bosch, 1955, p. 1776.

Cabe resaltar, que respecto al pensamiento del autor de «La riqueza de las naciones» y de «La teoría de los sentimientos morales» se han suscitado opiniones doctrinales encontradas sobre la ética y la economía y su la relación con el comportamiento humano, siendo la posición de unos que para Smith la ética y la economía son conductas del hombre contrapuestas, mientras que otros consideran, que él inglés la apreciaba en la misma dirección o las calificaba como complementarias ¹⁵¹, a nuestro juicio, esta última postura, la consideramos más acertada. En el pensamiento de quien se le adjudica ser uno de los mayores exponentes de la economía clásica, está presente el sector impositivo de una nación. Así, entre sus consideraciones está la de establecer que la renta pública que ha de ser destinada a la defensa y a los demás gastos inherentes al Gobierno, para los cuales no esté constitucionalmente determinado algún tipo de ingreso. Estipula que el ingreso del Estado debe proceder de una de estas dos fuentes a saber: de la propiedad perteneciente al soberano y también del ingreso del pueblo. Igualmente, en relación a los tributos establece que la carga impositiva debe recaer sobre la renta, los beneficios o los salarios. Su primera máxima sobre los impuestos es catalogada por una considerable parte de la doctrina como una definición moderna de la obligación tributaria, en la misma establece «Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno,

¹⁵¹ Smith, en su obra, *La teoría de los sentimientos morales*, (1759), estipula «Por más egoísta que se pueda suponer al hombre, existen evidentemente en su naturaleza algunos principios que le hacen interesarse por la suerte de otros, y hacen que la felicidad de éstos le resulte necesaria, aunque no derive de ella nada más que el placer de contemplarla. Tal es el caso de la lastima o la compasión, la emoción que sentimos ante la desgracia ajena cuando nos la hacen concebir de forma muy vívida. El que sentimos pena por la penas de otros es una cuestión de hecho...no se halla en absoluto circunscrito a las personas más virtuosas y humanitarias...Pero no se halla desprovisto de él totalmente ni el mayor malhechor ni el más brutal violador de las leyes de la sociedad. Por otra parte, el mismo autor en, *La Riqueza de las Naciones*, (1776), estipula su visión progresista en lo referente a la propensión humana al cambio, la cual se aprecia en la expresión siguiente «Esta división del trabajo,...no es en su origen efecto de la sabiduría humana...Es la consecuencia gradual, necesaria aunque lenta, de una cierta propensión de la naturaleza humana que no aspira a una utilidad tan grande: la propensión a permutar, cambiar y negociar una cosa por otra.» También, es importante y celebre de esta doctrina, su apreciación respecto a dicha propensión «No es la benevolencia del carnicero, del cervecero o del panadero la que nos procura el alimento, sino la consideración de su propio interés. No invocamos sus sentimientos humanitarios sino su egoísmo; ni les hablamos de nuestras necesidades, sino de sus ventajas.» Cfr. Smith, A.: *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, Edic. Cannan, E., Traducción Franco, G., México, Fondo de Cultura Económica, 1937, páginas 16 -17-719- 726 y 727. También, Smith, A.: *Teoría de los sentimientos morales*, Traductor: Rodríguez Braun, C., Madrid, Alianza Editorial, 1997, p. 49.

en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición».

CAPÍTULO TERCERO

LA INFORMACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. La Administración tributaria

Donde prive un sistema impositivo moderno, la gestión de recaudación de los tributos está encargada a un organismo administrativo, al que la ley arropa de potestades y facultades para el pleno ejercicio de sus funciones y que provienen a veces de una norma constitucional¹⁵². Esta institución administrativa tributaria en varias naciones está adscrita a la cartera ministerial que se ocupa del manejo de las finanzas del Estado, sin embargo, casi siempre goza de una ley y reglamento que rige sus actos, además de contar también con autonomía en materia organizativa, presupuestaria y de gestión de personal.

En el caso de la nación española, cuyo sistema impositivo oportunamente se ha tomado eje principal del presente desarrollo¹⁵³ se puede apreciar como la gestión tributaria central le corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la cual fue creada a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, es decir, la Ley 31/1990, de fecha 27 de diciembre de 1990¹⁵⁴,

¹⁵² En el caso de la República Bolivariana de Venezuela, la Constitución establece en su artículo 316. «El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas...para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos». También, en el último apartado del artículo 317 se estipula «La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.» En el caso de la República italiana su Constitución, en cuando a la actividad administrativa sólo hace referencia en su artículo 97 a la forma como se deben organizar los cargos públicos para preservar «el buen funcionamiento y la imparcialidad de la Administración». Luego, ya de una forma más explícitas «Las disposiciones del Estatuto de los derechos de los contribuyentes, publicado en la *Gaceta Oficial* italiana, no. 177 del 31 de julio 2000 » permiten entrever la voluntad de que exista un órgano administrativo que en representación del Estado se encargue de la gestión tributaria.

¹⁵³ Obsérvese LGT estipula en su art. 5 que se considera Administración tributaria cualquier órgano de la Administración Pública o cualquier entidad de Derecho Público que exija tributos. También es importante resaltar la apreciación de Ruiz-Jarabo Colomer, I., *Estado fiscal y democracia la Agencia Tributaria en perspectiva*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2011, p. 27, para quien España «constituye un paradigma de lo que es un Estado Fiscal», ya que fundamentalmente atiende su carga publica a partir de los impuestos.

¹⁵⁴ La instauración de la AEAT por un precepto de la Ley de Presupuestos ha motivado objeciones sobre su inconstitucionalidad formal por las limitaciones de contenido constitucional que se le adjudica a las

siendo efectiva su instauración partir del 1 de enero de 1992. Por su estructura y fines que la ley le asigna, se considera un ente de Derecho público adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de España, cuenta con un régimen jurídico propio distinto de la Administración General del Estado, siendo este organismo el centro de recepción y difusión del Estado de toda la información de trascendencia tributaria del país, dada la obligación legal de intercambio que tienen las restantes administraciones tributaria diseminadas a lo largo del territorio nacional, las cuales no obstante de su autonomía están supeditadas a ciertas directrices en lo que a intercambio de información se refiere con la AEAT¹⁵⁵.

Como bien reconoce un destacado especialista de sistema administrativo español, la AEAT es considerada por instituciones internacionales y por otras administraciones del mundo, como un organismo administrativo de la tributación que a través del tiempo ha logrado situarse a la vanguardia mundial de las administraciones que desarrollan este tipo de actividad. Es importante resaltar que su auge o perfeccionamiento ha sido desigual, ya que en muchas áreas o facetas su actividad puede ser catalogada como excelente, sin embargo, en otros campos o actividades se mantiene y se acrecientan ciertos defectos atávicos e inadmisibles, de común conocimiento del sector doctrinal de la materia e incluso de quienes tienen en su manos la responsabilidad de su conducción¹⁵⁶.

Leyes de Presupuesto, en tales hechos el TS toma parte, salvando tales objeciones de acuerdo a los argumentos explanado en STS de 22 de enero de 2009, Rec. 7117/2004.

¹⁵⁵ Vip. Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, art. 103 por el que se crea AEAT. Obsérvese también que las administraciones tributarias españolas están ceñidas a una codificación común, ya que la LGT es un instrumento jurídico que como bien lo estipula su artículo 1«... establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español». En cuanto a las potestad reglamentaria y gestión de los tributos, así como de la información que en relación a este acontecer se genera LGT estipula los lineamientos que han de regir las actuaciones tanto de AEAT como del resto de las administraciones tributarias surgidas por la descentralización del sistema impositivo, todo de común acuerdo con lo estipulado en los artículos 2 y 103 CN.

¹⁵⁶ Cfr. Ruiz-Jarabo Colomer, I.: *Estado fiscal y democracia la Agencia Tributaria en perspectiva*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2011 2011, pp. 33 y 34.

Luego, hay que reconocer que la tradicional organización administrativa de la AEAT ha sido progresivamente sustituida «... por una organización administrativa de resultados y de fines...» que en busca de alcanzar la misión que se le ha encomendado, va introduciendo en su actividad funcional técnicas y modos de gestión, que corresponden a la administración de negocios, por otra parte, no se debe obviar que «En la actualidad son varias, dispersas y diferentes en rango y naturaleza las normas que regulan la estructura y funcionamiento de la Agencia, con criterios no siempre homogéneos de ordenación y sistemática». Tal hecho, genera inseguridad jurídica tanto dentro de la institución, como en las instituciones, Entes y organismos que con ella están relacionados¹⁵⁷.

1.1. La administración tributaria transparente o ética

La Administración tributaria española emprende acciones dirigidas a dar a conocer a la ciudadanía en general y específicamente a sus administrados las normas aplicables y los criterios que imperan dentro de esta organización para la interpretación de las normas tributarias. Tal hecho, motiva la consideración de una expedita doctrina sobre la presencia del principio de transparencia y su aplicabilidad en el ámbito tributario español. Se denota por lo tanto que la transparencia no figura explícitamente en el contenido de CE, pero los estudiosos del tema la extraen de lo preceptuado en el art. 9.2 que ordena «... facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política...», así como también, del derecho «...a participar en los asuntos públicos, directamente o por medio de representantes, libremente elegidos en elecciones periódicas...», como lo establece el art. 23 de la referida Carta fundamental. A la par, a lo preceptuado en el art. 3.5 de la LRJPAC en el que se estipula que la actuación de las Administraciones públicas de común acuerdo con los antes referidos principios, acontece en el entorno jurídico español en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, la cual es recibida

¹⁵⁷ Cfr. Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M. y Casado Ollero, G., *Curso de derecho finan...* cit., pp. 294 y 295.

por la doctrina como una ocasión perdida en la equiparación a los estándares europeos vigente para la época¹⁵⁸.

Y es que según afirma una atenta apreciación doctrinal sobre la materia, el principio de transparencia a pesar de que viene a acontecer en las administraciones europeas de manera amplia en los años finales del siglo pasado compete entretanto al acervo comunitario y tiene el respaldo de todos los Estados miembros de la Unión. Tal aceptación, está fundamentada en que la transparencia en el proceder del Estado, entendida como, «...el grado de publicidad y de apertura de los procesos estatales, en la toma de decisión, y de la publicidad en cuanto a los actores que han participado en ellos y los argumentos utilizados...», es reflejo o característica importante de un Estado democrático de Derecho¹⁵⁹, ya que los cimientos que sustentan un país bajo régimen de las características antes indicadas, no pueden admitir ocultamiento o retenciones de datos o de informaciones sobre un sistema político-administrativo deficiente en la resolución de los problemas, ya que esto conlleva a ubicarlo dentro del contexto de un régimen dictatorial¹⁶⁰.

La transparencia administrativa es entendida por la doctrina como una herramienta fundamental para controlar la objetiva actuación de la administración,

¹⁵⁸ Cfr. Pérez Velasco, M., “La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno: una ocasión perdida en la equiparación a los estándares europeos”, *Institut de Dret Públic*, artículo en línea publicado el 21 de enero de 2014, Disponible en: <http://idpbarcelona.blogspot.com.es/2014/01/la-ley-192013-de-9-de-diciembre-de.html>, cuya autora considera que «Con la publicación de la ley, se ha perdido la oportunidad de subsanar lo que ya era un déficit de transparencia en nuestro sistema. Se trataba de una ocasión para incorporar a nuestro ordenamiento un instrumento normativo adecuado en materia de transparencia y acceso a la información pública que nos situara normativamente al nivel de los estándares de protección europeos».

¹⁵⁹ La transparencia en la administración pública y por ende dentro del ámbito administrativo tributario, es hoy una de exigencia que adquiere más aceptación tanto en las constituciones modernas como en las leyes que norman el quehacer administrativo del Estado. Así, en el caso venezolano su Constitución contempla en su artículo 141 que «La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho».

¹⁶⁰ Cfr. Sommermann, Karl-Peter, “La exigencia de una administración transparente en la perspectiva de los principios de democracia y del estado de derecho”, en *Derecho administrativo de la información y administración transparente*, García Macho, R. (ED.), Madrid, Marcial Pons, 2010, pp. 12 y ss.

así como, regular sus servicios de cara al interés general de una nación¹⁶¹, tal como lo requiere el art. 103 de CE. Se adjudica su origen a la cultura jurídica anglosajona, como un instrumento de rendición de cuentas, sin embargo la transparencia y el derecho de acceso a la información pública es superior en su contenido, coadyuva a controlar a la Administración pública en el desempeño de su actividad ante la sociedad y vela por los derechos que asisten a todos los ciudadanos con respecto a los Entes administrativos¹⁶².

2. La difusión y obtención de información por parte de la administración tributaria

Las agencias administración central de los tributos tienen a su cargo generalmente en cada país la coordinación y manejo del sistema tributario estatal y aduanero. Así en España, la AEAT le corresponde las anteriores obligaciones, colaboración y asesoramiento para con las administraciones que integran el sistema tributario descentralizado del país, así como también, con las que integran la Unión Europea, cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio. Igualmente, es parte de su función difusora inducir al cumplimiento voluntario por los ciudadanos de sus obligaciones fiscales, así como también, la prevención y la lucha contra el fraude. Todo esto constituye las líneas estratégicas para el despliegue de la misión de la AEAT y a su vez, de todas las agencias de administración tributaria, tanto nacionales como de otros países, las cuales fundamentan en un potente sistema de información la evaluación y mejoras permanentes de la gestión que realizan.

En el despliegue de esa misión, las agencias de administración tributarias, han tenido que acceder a los medios masivos de comunicación e información,

¹⁶¹ Al igual que la nación española, en Italia, «Las disposiciones del Estatuto de los derechos de los contribuyentes, publicado en la *Gaceta Oficial* no. 177 del 31 de julio 2000» en su artículo estipula senda norma para garantizar la claridad y la transparencia de las disposiciones fiscales, entre las cuales, de un modo somero, se destacan, lo concerniente a la claridad y estructura que deben imperar en la leyes de forma de que este claramente a la vista el objeto de las mismas.

¹⁶² Cfr. Fabra Valls, M., *Régimen jurídico de las actuaciones de inform...*, cit. pp. 18 y 19.

tales como, la prensa, la radio y la televisión, sin embargo, como lo exige la época actual, el uso de las nuevas tecnologías de la información, fundamentalmente de los medios telemáticos, como medio de comunicación e interacción con el contribuyente han sido clave, hecho el cual se desarrolla con mayor amplitud en este capítulo más adelante.

2.1. La difusión de información por la Administración tributaria

Las Administraciones tributarias son los organismos llamados a suministrar información a los obligados tributarios, así como también, a la ciudadanía en general, siendo esta una actividad que impera en la mayoría de los Estados modernos, en donde se proveen dichos organismo de potestades y facultades legales, tanto de suministro como de captación de información con trascendencia tributaria. En España, la Constitución consagra tanto la atribución que tiene la Administraciones tributaria de recaudar información, como el derecho de acceso de sus administrados a la información que bien le pueda suministrar esta entidad administrativa sobre normas o procedimientos de su interés o sobre asuntos que del administrado se conozcan en dicho organismo y que no estén en una fase limitada para su requerimiento.

En el mismo sentido que la CE permite la adquisición de información de trascendencia tributaria por parte ente administrativo, la norma fundamental estipula el deber de facilitar a los administrados, informaciones en poder del organismo en cuestión¹⁶³, en relación a esta apreciación, una oportuna

¹⁶³ Como ya se ha establecido a lo largo de la presente investigación el derecho por parte del Estado español de exigir información con trascendencia tributaria de obligados y tercero a través de su ente AEAT y otras administraciones regionales radica en el art. 31.1 de la CE. A su vez, en el ámbito español, el llamado a que la administración pública ofrezca un desempeño eficiente hacia sus administrados que redunde en provecho del buen desempeño de la actividad estatal, radica principalmente en su Constitución y luego es desarrollado también en la LGT y leyes administrativas. En concordancia con lo antes expuesto cabe resaltar que el art. 103 de la CE establece «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho.» Por su parte, LGT en su art. 34 y 85 como indica arriba todo lo que atañe a la administración tributaria como obligación con relación a su obligado

consideración doctrinal estipula que «...la relación informativa entablada entre la Administración y los ciudadanos puede tener una doble dirección: puede ir tanto de la Administración a los ciudadanos como de éstos a aquélla. Es decir, dicha relación puede consistir no sólo en el suministro de información por parte de la Administración a los ciudadanos, sino también en lo contrario, o sea, en el suministro por los ciudadanos a la Administración»¹⁶⁴. Bajo este criterio la información adquiere el matiz de comunicación pública para atender esta bidireccional actividad informativa ya que la información administrativa atañe a una sola dirección comunicacional de la Administración hacia sus administrados. La ley, norma la colaboración que debe imperar en las administraciones tributarias en el territorio español, de común acuerdo a su organización territorial, tanto entre las diversas administraciones autónómicamente establecidas como entre estas y la AEAT y su delegaciones nacionales, estas a su vez deben asumir también los acuerdos o directivas UE y de otros tratados internacionales suscritos por España, entre sus administraciones tributarias y las de otros países¹⁶⁵.

Siguiendo la consideración que se ha establecido, del suministro y captación de información con trascendencia tributaria por parte de la administración tributaria española, obsérvese que la LGT en su Título II, Capítulo I, Sección 4ª, de los derechos y garantías de los obligados tributarios, designa para la Administración tributaria en el artículo 34.1. a) el deber informar y asistir al obligado tributario sobre los derechos que puede ejercer y las obligaciones que debe cumplir. Luego en su letra e) al igual que lo que estipula la ley procedimental común designa para el obligado tributario el derecho que le asiste en enterarse del estado de tramitación de todo aquel procedimiento que le atañe. En su apartado n) se estipula el deber de que la Administración tributaria informe al obligado

tributario. También LRJPAC, establece en su art. 3.5 que «En sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y de participación».

¹⁶⁴ Cfr. Galán Galán, A., “La comunicación pública”, en libro colectivo *Comunicación pública*. La información administrativa al ciudadano. Madrid, Marcial Pons. 2000. p. 28.

¹⁶⁵ Es importante destacar, que este procedimiento de interconexión en administraciones tributaria, impera en muchos países tanto entre intercambios internos de información como entre intercambios externos con administraciones tributarias del mundo.

tributario de los valores de aquellos bienes inmuebles sujetos de ser objeto de adquisición o transmisión. También en su apartado ñ) se fija el derecho que asiste al obligado tributario en relación a las actuaciones de inspección o comprobación sobre su inicio, naturaleza y alcance, de igual manera sobre sus derechos y obligaciones durante el desarrollo de estas actuaciones.

En cuanto a lo estipulado, en el artículo 85, específicamente se plantea la obligación de la Administración de informar y asistir a los obligados tributarios sobre sus derechos y obligaciones. Luego en los artículos subsiguientes se determina: la obligación de difundir normas jurídicas que en materia tributaria hayan surgido bien sea nuevas o modificativas de las ya existentes; debe comunicar además los criterios existentes para la aplicación de la normas tributarias; en los casos de consultas específicas formuladas por los interesados, está obligada a remitirles el contenido íntegro de las resoluciones adoptada, con las reservas del caso en todo aquello referente a datos que identifiquen a personas afectadas; igualmente es su deber la difusión de contestaciones a consultas, así como, a todas aquellas resoluciones tanto económicas como administrativas surgidas. El acceso gratuito a la página Web de la Administración y facilitar consultas a la base de datos donde reposan dichos criterios determinados y a su vez, emitir comunicaciones sobre sectores de renta específicos son también deberes a cumplir.

2.1.1. La atención debida a la consulta tributaria

La consulta tributaria, a nuestro entender, es un instrumento de difusión de información tributaria obligado en poder de la administraciones tributarias, que se activa mediante la ejecución de un derecho normativo que está previsto en los ordenamientos jurídicos tributarios¹⁶⁶. En términos sencillos se puede definir, como

¹⁶⁶ Son diversos los sistemas impositivos que acogen la consulta en sus codificaciones, ello se puede constatar en el caso del sistema impositivo italiano en la Ley 27 julio de 2000, n.212, "Las disposiciones del Estatuto de los derechos de los contribuyentes", publicado en la *Gaceta Oficial* no. 177 del 31 de julio 2000, la cual en su art. 5. (Información del contribuyente) 1 Las autoridades fiscales deben tomar las medidas

un mecanismo de asistencia e información a todas aquellas personas afectas al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Como bien lo estipula una significativa apreciación doctrinal, se trata en el caso español de una facultad de la cual disponen los obligados tributarios y otros, estipulada en la LGT, de obtener el criterio explícito de la Administración tributaria respecto a la aplicación de ciertas normas a operaciones concretas, cuyo fundamento formal desde una óptica jurídica-positiva se ubica en el deber que tiene la Administración tributaria de mantener informado y asistidos a sus administrados en todo lo que compete al cumplimiento de sus obligaciones y ejercicio de sus derechos, que implica la exigencia por parte de los administrados de la ejecución oportuna de su consulta. De la antes referida conceptualización, se puede deducir que la esencia de la consulta tributaria se encuentra en la debida y oportuna respuesta de la Administración tributaria a todos los requerimiento que individualmente se le realiza sobre sobre la aplicación de la norma y los diversos procedimientos tributario. A su vez, la respuesta de una consulta tributaria da lugar a una declaración de juicio parte esencial de un acto administrativo, no recurrible por parte del afectado bajo el supuesto de que discrepase de su contenido, pudiéndose desligarse del mismo e impugnar, en su caso, aquellos

adecuadas para permitir un conocimiento completo y fácil de las disposiciones legales y administrativas relativas al impuesto, incluso el cuidado de la preparación de los textos coordinados y ponerlos a disposición de los contribuyentes en toda la Agencia Tributaria. Las autoridades fiscales también deben tomar medidas adecuadas a la información electrónica, como para permitir actualizaciones en tiempo real, colocándolo a la libre disposición de los contribuyentes. 2 Las autoridades fiscales deben informar al contribuyente con prontitud y con los medios adecuados, todas las circulares y resoluciones emitidas por el mismo, así como cualquier otro acto o decreto ordenando la organización, las funciones y procedimientos». También en el Código Orgánico Tributario venezolano, que su art. 137 estipula el deber de proporcionar asistencia a los contribuyentes o responsables. A su vez, en la codificación en comento se estipula que dichas consultas pueden ser admitidas por medios electrónicos y a su vez contestadas por dicho medio de acuerdo a lo establecido en el art. 122 «Los documentos que emita la Administración Tributaria en cumplimiento de las facultades previstas en este Código o en otras leyes y disposiciones de carácter tributario, podrán ser elaborados mediante sistemas informáticos y se reputarán legítimos y válidos, salvo prueba en contrario...», en el art. 125 «La Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos para recibir, notificar e intercambiar documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos y en general cualquier información...» y en el art. 138 «Cuando la Administración Tributaria reciba por medios electrónicos declaraciones, comprobantes de pago, consultas, recursos u otros trámites habilitados para esa tecnología, deberá entregar por la misma vía un certificado electrónico que especifique la documentación enviada y la fecha de recepción, la cual será considerada como fecha de inicio del procedimiento de que se trate...».

actos que de una u otra forma pudieran llegar a dar confirmación al criterio expuesto. Por otra parte, la consulta no tiene límite para su formulación, motiva su realización cualquier circunstancia que surja en el ámbito tributario que amerite ser consultada, pero debe ser tramitada de manera perentoria ante que fenezca el tiempo que se ha estipulado para el ejercicio de los derechos del régimen jurídico que se desea información o de las obligaciones a cumplir. En la consulta, la respuesta dada no genera un carácter de obligatoria aceptación por parte de quien la formula ya que es sólo una manifestación de juicio de la Administración. También, inimpugnable por ser meramente una información suministrada, pero no por esto deja de generar efectos jurídicos, afecta a los actos de gestión tributaria. No influye en los plazos que están establecidos para el normal cumplimiento de las obligaciones de ley. Vincula a todos aquellos organismos de la Administración que tiene a su cargo velar por el cabal cumplimiento de lo que está establecido en la ley en relación a la tributación¹⁶⁷. La vinculación está supeditada a lo pautado en LGT¹⁶⁸.

Dentro de la doctrina española, hay quienes ubican la naturaleza jurídica de las consultas tributarias, como la acertada manifestación del derecho de petición establecido en el artículo 29 de la CE, que la convierte en derecho fundamental, otros por su parte, la asemejan a las disposiciones interpretativas en materia tributaria y circulares administrativas, también es considerada como un derecho público subjetivo de los obligados tributarios a obtener respuesta oportuna de sus dudas respecto a las actividades que surgen entre estos y la administración, surgiendo igualmente doctrinas para las cuales es una simple facultad que establece el ordenamiento jurídico a favor del sujeto pasivo. Así, dado al concepto

¹⁶⁷ Cfr. Calvo Vérges, J., "El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?". Doctrina Científica en *Quincena Fiscal*, Febrero I- 2006, pp. 14 y ss.

¹⁶⁸ Vid. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual en su art.88.2 estipula «Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias». Más adelante en su art. 89.2 establece «No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad».

desarrollado en el párrafo anterior, en nuestro criterio, sólo es un derecho previsto en el ordenamiento jurídico tributario, siendo esto razonable si consideramos que la LGT en su art. 85, enunciado como «Deber de información y asistencia a los obligados tributarios», en su aparte c) estipula, como un deber de la Administración hacia los obligados tributarios las «Contestaciones a consultas escritas»¹⁶⁹.

Otros destacados doctrinarios del quehacer tributario¹⁷⁰, advierten que la consulta tributaria a la que hace referencia LGT difiere de lo estipulado en esta ley en su artículo 12.3 sobre las disposiciones interpretativas, porque en estas se obliga a la publicidad de su contenido en un boletín oficial y las mismas versan o tratan sobre disposiciones o aclaratorias de las leyes y normas en materia tributaria, es decir responden a un aspecto objetivo general, por su parte las consultas como atrás ya se explica responden a un requerimiento concreto y subjetivo, la individualidad prevalece y a entender de doctrinarios [(...a la falta de publicidad en muchas ocasiones) de las contestaciones dadas...].

Según los anteriores criterios, la esencia de las consultas se incrementa hoy día, por el creciente interés de los administrados en los procedimientos de aplicación de los tributos, también al deseo de contar con una posición clara sobre cómo deben cumplir cabalmente con sus obligaciones tributarias tanto formales como materiales con la garantía y seguridad jurídica debida. Adicionalmente a lo que ya se ha expresado sobre los efectos de la consulta tributaria, se puede agregar que además de vincular a los órganos encargados para la aplicación de los tributos en la relación existente con el consultante, también vincula a la Administración tributaria con otros obligados cuya situación presente los mismos hechos y circunstancias. De igual forma, el acomodo o la posible adaptación que busque el consultante a la respuesta recibida del órgano tributario no le genera responsabilidad. Por su parte, los terceros no están vinculados por la respuesta

¹⁶⁹ Cfr. Adame Martínez, F., *La consulta tributaria*, Granada, DODECA, 2000, pp. 1 y 11.

¹⁷⁰ Cfr. Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J.M.; Casado Ollero, G., *Curso de derech...*, cit., pp. 173 a 175.

emanada de la Administración, ni los Tribunales, Económicos, Administrativos, ni tampoco los órganos jurisdiccionales.

A nuestro juicio, coloca en boga el derecho a la consulta tributaria, la aptitud de resguardo que asume el obligado tributario ante su deseo al certero y oportuno cumplimiento de sus deberes ante la Administración tributaria, que lo alejen de escándalos públicos y sanciones, de manera de obtener tranquilidad en su gestión bien sea, personal, profesional o empresarial. El escarnio público, que con razón son sometidos quienes evaden sus responsabilidades ciudadanas es lo que induce a estos últimos a cuidarse de no ser afectados por negligencia o impericia.

2.1.2. Las notificaciones tributarias

Otro instrumento de difusión que maneja las administraciones tributarias y que es calificado como complejo son las notificaciones, en nuestra apreciación, su complejidad se deriva de la actividad administrativa, que no sólo comprende actos administrativo en sí, sino también la comunicación de los mismos y como lo relata un connotado doctrinario español del ámbito tributario¹⁷¹, para quien desde una apreciación genérica puede catalogarse como un «acto de comunicación» cuyo origen proviene de la actividad procesalista civil, donde es considerado como un

¹⁷¹ Cfr. García Novoa, C., *Las notificaciones tributarias*, Cuadernos de jurisprudencia tributaria No. 19 /2001, pp. 15 y ss. Para quien en el régimen de las notificaciones tributarias [«...la cuestión se reduce a una disyuntiva con gran trascendencia práctica; las consecuencias que derivan de la falta de notificación en relación con el acto originario dependerán de las calificaciones que la notificación nos merezca. Si la consideramos una mera cuestión de forma, resultará que la notificación tiene cierta autonomía respecto al acto que se notifica, y que, por tanto, será objeto de una evaluación aislada respecto a dicho acto, no afectando a su perfeccionamiento. Desde esta perspectiva, la notificación será autónoma respecto al acto para el que se exige y un elemento instrumental añadido a un acto de liquidación ya perfecto. Pero que cabe también entender que la notificación está íntimamente ligada al acto principal –el acto de liquidación se considera una especie de los llamados «actos recepticios»– de manera que tal acto principal sólo existirá jurídicamente con la notificación que se realiza al destinatario, hasta el punto que los defectos de notificación podrían conllevar su nulidad]. Destaque, que esta doctrina advierte, que las dos alternativas antes indicadas han dado lugar a que con la anuencia de la doctrina tradicional del TEAC, pase a considerarse al que el acto de liquidación no notificado puede ser perfectamente válido, pudiéndose hablar de una liquidación perfecta cuando todavía no ha sido comunicada al destinatario, por lo que no le vincula, es un documento interno, obrante en el expediente y firmado por los funcionarios, que difícilmente le cabe la denominación de liquidación.

hecho no independiente, es decir, que se deriva de otro acto, que es la resolución comunicada, así, «El acto de comunicación es, por tanto, un acto instrumental al servicio del acto que es objeto de comunicación». En este orden de ideas, la notificación en la esfera administrativa también es considerada como un acto que es consecuencia de otro, con el que mantiene una relación accesorio, por lo que se afirma, que la notificación no tiene un contenido material propio y se presume que es un medio para dar a conocer el contenido de otro acto, que con acierto viene a ser la declaración unilateral que surge de una función administrativa.

El fin esencial de la notificación es comunicar otro acto, de tal forma que sus vicios no afectan el acto comunicado, quien dependerá en forma exclusiva de que en él como acto administrativo se den todos los elementos que la dan origen como acto en sí, a saber, objeto, competencia y forma, a su vez, que sea dictado de acuerdo a los lineamientos que establece para ello la norma administrativas. También, el hecho de comunicar el acto puede interpretarse como algo que atañe al acto, una «exteriorización del acto impuesta por el ordenamiento, y, por lo tanto un factor constitutivo del mismo», por lo cual, no se puede se puede apreciar un acto como válido y perfecto antes de la notificación. Todas estas series de consideraciones divergentes son transferibles a la notificación de los actos en el ámbito tributario donde es un elemento fundamental dentro del procedimiento de gestión tributaria, por lo tanto, aplicable en los actos que emanan del procedimiento de inspección, es decir, actas y diligencias, así como, los que acontezcan en el procedimiento recaudatorio, a saber, providencia de apremio, embargos, subastas, se puede «tomar como arquetipo de los mismos al acto de liquidación»¹⁷².

La notificación, dentro de apreciaciones doctrinales y jurisprudenciales¹⁷³, es apreciada como la comunicación formal del acto administrativo de la cual

¹⁷² Cfr. García Novoa, C., *Las notificaciones tribut...*, cit., pp. 15 y ss.

¹⁷³ Cfr. Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J.M.; Casado Ollero, G., *Curso de der...* cit., pp. 333 y ss. quienes tratan el tema de las notificaciones, a través de las diversas jurisprudencias del TS, a las cuales nos hemos referido en una forma un poco más extensa arriba, pero que retomamos aquí como

depende su eficacia, siendo una garantía para el administrado, que le hace posible conocer la decisión administrativa y proceder según el caso en contra de la misma, haciendo uso de su derecho de defensa. Y es que la notificación como lo determina TS es una obligación legal que tiene que cumplir la Administración, ya que este instrumento va a proporcionar conocimiento al interesado de las resultas o pormenores de los actos que sobre su obligación o actividad se conoce e indaga dentro el seno administrativo. Para TS el procedimiento administrativo conlleva la consideración de un principio de garantía relacionado con el administrado, así como también, otro de eficacia de la Administración, originándose una «tensión dialéctica que en materia de notificaciones se manifiesta con especial intensidad».

De igual forma, de los dictámenes que sobre las notificaciones emite TS, se puede resaltar que además del efecto de la condición de eficacia del acto, a través de las notificaciones se puede determinar «*el inicio de los plazos para recurrir el referido acto*, en vía administrativa o jurisdiccional». La doctrina por su parte estima que para que acontezca la plena producción de los efectos jurídicos en un acto administrativo, este debe cumplir con el presupuesto de legalidad y a su vez, con el presupuesto de eficacia que vendría a ser la notificación¹⁷⁴.

Todo lo antes desarrollado, se justifica si tomamos en consideración que de acuerdo a lo establecido en el artículo 109 de la LGT, el régimen rige las notificaciones tributarias será el estipulado en las normas administrativas generales con las especialidades contenidas en la referida ley tributaria, las cuales están orientadas, primero, al lugar donde se practicaran las notificaciones, artículo

modo indicativo de la fecha a la cual corresponden, a saber: STS de 10 de enero de 2008, Rec. cas. 3466/2002, FJ 4. °, donde el Tribunal expone en que consiste la notificación. La STS de 12 de enero de 2008, Rec. cas. Núm. 4/2007, FJ 3. °, en la cual explana el carácter obligatorio que tiene para la Administración la notificación. La STS de 8 de julio de 1996, que establece el fin de proporcionar información a los interesados de los actos de la administración. En el mismo sentido de la sentencia anterior la STS de 14 de octubre de 1992, hace énfasis en llevar al administrado el contenido del acto en toda su integridad sustantiva y formal y en una fecha exacta que le permita efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para el interesado haga valer su derecho de defensa. El carácter de tensión dialéctica que en lo que respecta a las notificaciones considerado por el TS en su sentencia de 28 de octubre de 2004.

¹⁷⁴ Cfr. Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J.M.; Casado Ollero, G., *Curso de der...* cit., pp. 333 y ss.

110; segundo, a las personas que están legitimadas para recibirla estas notificaciones, artículo 111; tercero, a la notificación por comparecencia, artículo 112, donde se puede observar el tratamiento que se debe impartir aquellas notificaciones enviadas al domicilio del interesado o representante y que no son recibidas, por motivos de cualquier índole, donde se aprecian dos aspectos, si es un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, bastara con dar fe de la ejecución de la diligencia en el expediente.

Luego, la ley estipula que se deberá citar al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia a través de anuncios que se publicarán, una vez para cada interesado, por medios de la sede electrónica del organismo correspondiente, o en el Boletín Oficial del Estado. También, de acuerdo con la LRJPAC en el título destinado a las disposiciones y los actos administrativos, artículo 58.1, se estipula que todas las resoluciones, así como los actos administrativos que afecten a los interesados «en sus derechos e intereses» le deberán ser notificadas, ordenándose en dicha ley más adelante, artículo 59.1, que para materializar la entrega de las notificaciones se utilice cualquier medio que de fe de haber sido recibido por el interesado, con el indicativo de la fecha en que acontecido la entrega, de la persona que lo recibió y del contenido del acto notificado.

Las notificaciones tributarias, son instrumentos de difusión de información que también son utilizados en otros sistemas impositivos, de acuerdo a lo establecido en las normas legales de dichos países para tal fin, que en el caso italiano y venezolano su base legal concuerda con lo referido atrás para las consultas tributarias. Sin embargo, en lo que atañe al sistema impositivo italiano para una destacada doctrina del quehacer tributario de esa nación¹⁷⁵, la notificación de la resultas de los actos conocidos por la administración es especialmente importante, como fenómeno relevante y concluyente de la

¹⁷⁵ Cfr. Ilaria Puglisi, "Diritto e pratica tributaria, le notificazioni nel diritto tributario (2003-2006)", *Rassegna di giurisprudenza, estratto dal volumen LXXVIII n.1, MILAN, CEDAM, 2007 pp. 103 y ss.*

declaración de pretensión fiscal. La notificación tributaria en el ámbito italiano no cuenta con una legislación fiscal autónoma propia y unificada. Está referido código de procedimiento civil y ciertas leyes tributarias que se refiere a la misma. El resultado es un sistema muy articulado y difícil de reducir a unas unidades estructurales. En particular, las normas sobre las notificaciones en los impuestos indirectos, que se invoca con modificaciones relacionadas a las personas autorizadas para llevar a cabo la notificación, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 60 Decreto Presidencial 600 de 1973, que se refiere a los artículos. 137 y ss. del Código de Procedimiento Civil italiano.

Dicho instrumento legal italiano, proporciona algunas reglas especiales: entre éstas, la jurisdicción de la municipalidad, la firma de la parte del destinatario, lugar de residencia a efectos fiscales de la notificación del destinatario. Por otra parte, el tratamiento que se debe aplicar en el caso de la ausencia de su casa, oficina o negocio del contribuyente en el municipio en el que está ejecutando el servicio, que establece la necesidad de depositar la notificación emitida en la Casa Municipal, informando al destinatario registrado de tal procedimiento, acto el cual está sujeto a su publicación o divulgación. Por otra parte, destáquese, que no se aplican las normas del Código de Procedimiento Civil italiano, en notificaciones en persona residente en el extranjero, o cuyo domicilio se desconoce.

2.2. Formas de obtener la información

La administración encargada de la actividad tributaria no escapa de las exigencias que toda institución tiene ante la llamada era de la información, ya que la información si bien ha tenido relevancia en cualquier organismo y época, en este tipo de institución y en los actuales momentos es fundamental, especialmente porque su actividad tiene como fin el sostenimiento de cualquier Estado moderno. En tal sentido, las legislaciones de las naciones se han abocado a la tarea de dotar a las administraciones tributarias de bases legales para el ejercicio del manejo informativo bien sea por medio de preceptos constitucionales, de leyes

orgánicas o de codificaciones tributarias y leyes especiales en la citada materia. En el caso de AEAT que se asume como referencia central de esta investigación, el derecho a requerir información tributaria nace al decir de una parte de los estudiosos de la materia del artículo 31.1 de CN¹⁷⁶. Y es que como bien lo establece la doctrina más cualificada, los tiempos cambian así como las relaciones que se establecen entre las administraciones tributarias y sus administrados, transformando «...el acto tributario en un acto de los denominados “actos en masa”, sometido a un creciente proceso de informatización»¹⁷⁷.

Se pasa de un acto administrativo simple y de vieja data, a un proceso de gestión donde los grandes contingentes de contribuyentes que participan en el mismo, obligan la utilización de técnicas y procesos que unidos a la implementación de medios tecnológicos, llevan al obligado tributario a tener una participación más activa dentro del sistema de recaudación de información de trascendencia tributaria que es competencia del organismo encargado de la gestión de los tributos mediante su fichaje voluntario en el registro de información fiscal, su autorización para que se le practiquen retención por la renta obtenida, así como, la ejecución de ingresos a cuenta, las autoliquidaciones, las comunicaciones a la Administración tributaria de las cantidades retenidas por cuenta de terceros y también el proporcionales a la misma datos o información tanto en relación a sus propios impuestos como de los generados por terceras personas, estos entre otros tantos requerimientos que se exigen en el contenido

¹⁷⁶ Cfr. López Martínez, J., *Los deberes de inform...* cit. p. 8 en cuyo Prólogo de Ernesto Eserverri, se estipula que «La legitimidad que asiste a los órganos de la Administración tributaria para solicitar todo este tipo de información sobre la realidad económica de un contribuyente, se ha visto fundamentada en el artículo 31.1 de la Constitución española que establece el deber de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica y a través de un sistema tributario basado en los ideales de la Justicia.» Tal idea, a nuestro juicio se podría trasladar a otros sistemas tributarios como el italiano y venezolano cuya constituciones, que en el caso de la Constitución italiana establece en su artículo 53 que «Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad». De igual forma, en la Constitución venezolana, lo estipulado en el art. 133, de que « Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley». Es decir, se trata de asociar el deber de informar al deber de contribuir a sustentar y mantener las cargas del Estado.

¹⁷⁷ Cfr. González García, E., “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria”, *Revista Electrónica Per...*, cit., pp. 4 y ss.

de la LGT bajo el rotulado de colaboración social. En tal cometido, se otorga al obligado tributario una labor casi protagónica. Y es que junto a los deberes de información, la información tributaria sobre terceros constituye el objeto de potestades administrativas¹⁷⁸.

Luego, según un connotado criterio doctrinal, el deber de información propiamente dicho es aquel que atañe a toda aquella información fiscalmente relevante, aparte de la que se suministra mediante la declaración de rentas, lo cual se contrapone a una potestad administrativa que se aproxima a la creación del deber o de la normativa que estipula esta obligación y que bien puede adquirir la denominación de «potestad de obtención de información tributaria» que puede ser ejercida dentro de un procedimiento concreto coincidiendo con la potestad instructora que la ley determina o con identidad propia justificada y fundamentada en la aplicación de las leyes tributarias¹⁷⁹.

Para un reconocido miembro de la doctrina tributaria alemana «Los obligados tributarios tienen que exponer su situación de una manera exacta, completa y clara, así como aseverar que se ha hecho su comunicación según su leal saber y entender»¹⁸⁰.

Y es que la potestad que tiene la Administración tributaria, para el requerimiento de información de trascendencia tributaria del obligado tributario o sujeto pasivo, debe ser vista, desde la perspectiva de las correspondientes facultades de actuación, así como también, de los principios y límites informadores de los cuales dispone dicha Administración.

Las potestades de obtención de información son singulares de una potestad de gestión administrativa más amplia, de tal forma que la gestión tributaria se

¹⁷⁸ Cfr. Palao Taboada, C., “La potestad de obtención de inform...”, cit., pp. 895 y 896.

¹⁷⁹ Cfr. Palao Taboada, C., “La potestad de obtención de inform...”, cit., pp. 895 y 896.

¹⁸⁰ Cfr. Heinz Paulick, W.: en el estudio preliminar a: *La Ordenanza Tributaria alemana*. En la traducción de C. Palao. I.E.F. Madrid, 1980, p. 37.

puede visualizar de cuatro maneras diferentes: Como el ejercicio de una potestad reglamentaria donde se desarrollan deberes continuos de información requerido por ley al obligado tributario. A través, de la potestad que tiene la Administración tributaria de elaborar requerimientos individualizados de información tributaria, todo de común acuerdo, con lo previsto en el ordenamiento jurídico vigente, que otorga amplia discrecionalidad a la Administración tributaria para fijar el sujeto que será el destinatario de dicho requerimiento, junto a la forma, plazo, contenido de la información y las posibilidades de su revisión o suspensión. También, la probabilidad de obtener directamente la información con trascendencia tributaria mediante las actuaciones investigadoras que establece el Reglamento General de Inspección Tributaria, sería otras de las precitadas potestades. Igualmente, se hace necesario hacer alusión al ejercicio de la potestad sancionadora, por la cual la Administración tributaria ejerce su incumbencia en la tipificación y correspondiente sanción de las conductas que pueden implicar sanciones administrativas. De acuerdo a esta doctrina, « Las potestades de obtención de información tributaria engloban, por tanto, a todas aquellas actuaciones de la Administración tributaria en virtud de las cuales o bien requiere (a través del establecimiento de un deber periódico o mediante requerimiento) o bien accede a información y documentación con trascendencia tributaria, asumiendo la capacidad de examinarla o comprobarla, con la finalidad de facilitar las funciones de gestión tributaria que tiene encomendada, o bien sanciona el incumplimiento de los deberes concretos de información que de ellas se derivan»¹⁸¹.

También, de acuerdo a la doctrina más cualificada y a la cual se le otorga la distinción de ser pionera dentro del ámbito impositivo español en establecer la distinción básica de la obtención de información por parte de las administraciones tributarias, estas son contentivas de dos tipos de datos, unos calificados como propios porque proceden de la misma persona para la cual tiene trascendencia y otros que son denominados referenciados porque proceden de una persona determinada pero tienen trascendencia o afectan a otra persona totalmente

¹⁸¹ Cfr. Sesma Sánchez, B., *La Obten...*, cit. pp. 33 y ss.

distinta a la que lo suministró. En cuanto a la eficacia de dichos datos, el propio la tiene sólo en lo que atañe a la persona de quien procede, en tanto que el referenciado repercute además sobre otras personas. Así las cosas, de acuerdo a esta posición doctrinal, la obtención de la información de datos propios como de datos referenciados, puede acontecer tanto por suministro como por captación y también se podría agregar por un medio directo¹⁸².

A nuestro criterio, los cambios que se generan en los sistemas impositivos modernos traen consigo nuevas formas de comprender y adecuarse a los renovados procedimientos de obtención de datos con trascendencia tributaria que ponen en prácticas las administraciones motivado a las variaciones que se establecen y que requieren diferente forma de gestión, una gestión que arroja mayor contribución pero que es complejamente y más individualizada, ya que la participación estelar del contribuyente en el proceso informativo es sigilosamente seguido por las administraciones tributarias y va aparejado de un menú sancionador que le invita a realizar la tarea que se le ha asignado dentro de los patrones establecido para de esta forma evitar ser afectado por el mismo.

Vistas así las cosas, se describe a continuación las diversas formas de obtener la información por parte de las administraciones tributarias tomando como referencia el sistema impositivo español.

¹⁸² Cfr. Palao Taboada, C., *La potestad de obtención de información...*cit. pág. 897 quien además de atribuir a Alfonso Mantero Sáenz su carácter protagónico en el ámbito español con la distinción de dos modos de obtención de la información tributaria y reconocer su dedicación al tema, nos ilustra con su aseveración de que de los referidos modos de obtención de información, hacía eco para el momento de su apreciación, la LGT en la redacción dada al art. 111, apartado 2, así como también el RGI en su art. 12.1. Hoy bien podemos decir que el reconocimiento a los modos de obtención de Mantero, permanecen en el contenido de la LGT vigente de 2003, la cual estipula en su art. 93, apartado 2. «Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria...». De igual forma, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), es su Capítulo V, Sección 3, artículos del 55 al 57 estipula los requerimientos individualizados de información.

2.2.1. Por el cumplimiento de deberes de información de carácter general

Partiendo de lo estipulado en el art. 93 de la LGT, bien se puede afirmar que lo que limita el suministro de información a la Administración tributaria, es todo aquello que por no estar comprendido en hechos que por su configuración adquieren la denominación de materia de trascendencia tributaria no son de relevancia para ser del conocimiento de la AEAT.

Según una doctrina, que se ha encargado de difundir un amplio desarrollo sobre los deberes de información en el ámbito tributario, estos pueden ser voluntarios o específicos como es el caso de la Declaración Tributaria; motivado a que la Administración tributaria requiere de la colaboración de quien ha ejecutado el hecho imponible para hacerse de su conocimiento y de esta forma expedita activar el procedimiento exacción del tributo correspondiente, así lo estipula la LGT y a nuestro juicio si recordamos la naturaleza jurídica del deber de informar también lo exige CE. Luego, puede reseñarse como deberes de colaboración, las declaraciones-liquidaciones, debido a que doctrinalmente se considera que «las autoliquidaciones no son actos administrativos, ni tampoco la aceptación por parte de la administración que pudiera tener esta calificación jurídica. Se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas». Bajo la misma orientación, se puede ubicar entre los deberes de colaboración, el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes a la Administración tributaria, bien sea por parte del sujeto pasivo, o por parte de los sujetos ajenos a la obligación tributaria principal. Se agrega también a la lista de los deberes señalados el deber de aportar justificantes por parte del sujeto pasivo; los deberes de registro y contabilidad; así como, los que exigen el deber de facilitar la práctica de las funciones de investigación y comprobación. La figura de la Retención tributaria, no queda al margen y encuentra, a criterio de esta doctrina, un lugar dentro del concepto genérico de colaboración con la Administración tributaria, tanto en el suministro de la relación de retención como el propio deber de retención lo cual

desde un punto de vista jurídico es un deber de prestación a los que son equiparables los deberes hasta ahora señalados¹⁸³.

2.2.2. Mediante requerimiento administrativo:

2.2.2.1. La obtención de información por suministro y captación

La información por suministro tiene un carácter normativo que ha evolucionado hasta la actualidad donde se delimita de una forma concreta y acabada, ya que mediante esta forma se estipula la obligación que tiene el afectado por la tributación de suministrar ciertos y determinados datos sin requerimiento previo de la Administración tributaria, como las relaciones de operaciones con terceros. Por lo tanto, en este caso el obligado tributario debe dar cumplimiento a lo estipulado normativamente. En lo que respecta a la información por captación, aquí la Administración tributaria adopta una posición, caracterizada por la individualización de su requerimiento exigiendo que un obligado tributario determinado le proporcione un dato concreto, que de no hacerlo no lo recibiría, es decir, la iniciativa corresponde a la Administración tributaria¹⁸⁴.

¹⁸³ Cfr. López Martínez, J., *Los deberes de infor...cit.*, pp. 22; 23; y 24 Quien señala que análogamente a los deberes arriba indicados, la repercusión tributaria se puede incluir también en la categoría genérica de la colaboración, con las matizaciones correspondientes del concepto de dicho instrumento y de la configuración legal que el ordenamiento jurídico le asigna. Asevera que «El obligado a repercutir es el sujeto pasivo llamado por la ley a realizar la obligación tributaria *estricto sensu*, pero que junto con la obligación de ingresar su deuda tributaria, tiene el deber de repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, —nos centramos en la repercusión típica en el caso del I.V.A.—; se trata de esta forma de un deber que junto al de expedir y entregar facturas que tienen los profesionales y empresarios, provoca en caso de incumplimiento una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio y no indemnizatorio, por lo que se enmarca dentro de la órbita del deber y no de la obligación. Y constituye un deber de colaboración ya que la repercusión de la deuda es esencial para la mecánica de dicho tributo». Para este autor, lo antes descrito no abarca, todos los deberes de colaboración existentes en el derecho positivo español vigente, sino sólo una referencia a los que consideramos más relevantes en el mismo, con el fin pretendido de buscar los elementos comunes para un estudio genérico de los llamados deberes de colaboración.

¹⁸⁴ Cfr. Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M., *Procedimiento de inspección tributaria*, Cuarta ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1990, p. 441 y ss. quien en el inicio de su desarrollo sobre la obtención de la información tributaria, nos recuerda que la información tributaria fáctica «está referida aquellos datos que estando en posesión de una persona física o jurídica, pública o privada, afectan a otra, con trascendencia tributaria para esta última». También explana en el contenido de su obra, específicamente en la páginas subsiguientes a la indicada todo lo referente a lo que podría ser catalogado como un completo desarrollo clásico de los modos de obtención de datos informativos, la cual puede ser por

También, se puede expresar que la diferencia entre las modalidades de obtención de información por la forma de suministro y la que se realiza por captación radica, en que la primera se basa en un requerimiento normativo de carácter periódico, es decir, plenamente impuesto, en tanto que la segunda se deriva de un ejercicio potestativo y emana de la Administración tributaria esgrimiendo un requerimiento individualizado de información. A su vez, debe tomarse en cuenta que tanto la jurisprudencia emanada del TS, como las más connotadas doctrinas, consideran que en relación a la compatibilidad, en el contenido de la información de datos que se pueda obtener a través de cualesquiera de modalidades, antes comentadas existe es una complementariedad¹⁸⁵.

Lo importante es destacar que está presente un deber general de información que se estipula en normas generales que compelen a grupos de obligados a suministrar determinados datos en la manera reglamentariamente establecida, y tales normas traducen el deber general en una obligación concreta siendo estos los supuestos de obligación de suministro. Luego, este deber de

suministro o por captación, advirtiendo también que en el ámbito impositivo español, la Administración tributaria cuando no están establecidas normativamente obligaciones de información necesarias para sus fines las obtiene »por su propio y casuístico impulso».

¹⁸⁵ Cfr. Sánchez López, M.E., "El obligado a aportar inform...", cit. p. 102, quien además nos aclara que «Los requerimientos individualizados dirigidos a la aplicación de los tributos de conformidad con lo establecido en los artículos 93 y 94 de la LGT, únicamente pueden ser formulados por la Inspección de los tributos, según prevé en el art. 141. c) de la LGT. De acuerdo a la autora, se ha especulado sobre la utilización de cualquiera de las modalidades de obtención información en el orden de aportar la misma clase de datos, respecto a lo cual establece, que pese a una línea jurisprudencial que no se aprecia como sólida, a saber Sentencia de la AN, de fecha 11 de julio de 1995 (JT 1995, 887) y la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2008 (JUR 2008, 236314), las cuales en su contenidos denotan la total compatibilidad entre ambas modalidades de obtención de datos, no considera que en el procedimiento de aplicación de los tributos la función de ambas modalidades sea la misma, dado al mayor grado de conexión que a su criterio debe establecerse «entre la información solicitada mediante requerimiento individualizado con un concreto procedimiento de investigación lo que, necesariamente, debe encontrar traducción en la mayor concreción y especificación de los datos requeridos a través de la modalidad señalada. De igual forma, señala que junto a buena parte de la doctrina, el TS resquebraja a las jurisprudencias antes señalada al indicar en su que los requerimientos individualizados no pueden requerir datos sobre una {«pluralidad indeterminada de sujetos y operaciones» (STS de 19 de febrero de 2007 [RJ 2007, 920]) estableciendo también después este Tribunal en posterior Sentencia que «como señala la STS de 29 de marzo de 1999, 3573) el término de requerimiento individualizado no significa requerimiento referido a un solo sujeto sino a un requerimiento específico, expreso y concreto» (STS de 26 de septiembre de 2007 [RJ 2007, 6476].

colaboración también se podría interpretar en obligaciones concretas y singularizadas mediante actos administrativos individualizados, como los requerimientos, peticiones que de no solicitarse imposibilitarían el surgimiento de la obligación de información. «Dicho de otra forma, el deber general de información se convierte en obligaciones concretas a través de disposiciones generales o a través de actos administrativos, coincidiendo tal distinción entre la que hemos realizado entre la obtención por suministro y obtención por captación»¹⁸⁶.

Si bien gran parte de la doctrina considera que la esencia de la información obtenida por suministro está en la norma que reglamenta el deber general o específico que tiene una o varias personas de una actividad concreta de información. También, otra consideración doctrinal alega que la excesiva normatividad en el modo de obtención por suministro hace que su efectividad adquiera un matiz de deficiencia, las cuales están referidas, por una parte, a la dispersión normativa y el carácter narrativo de la legislación, por lo cual se cree necesario la existencia de un procedimiento común para todo el sistema impositivo, por la otra, a la deficiencias que puedan acontecer en la estructura organizacional¹⁸⁷.

2.2.2.2. La obtención de información de modo directo

De manera directa las administraciones tributarias obtienen su información a través de las actuaciones de índole administrativo que ejercen los órganos de la Inspección de los Tributos, los cuales interponiendo o no requerimiento para

¹⁸⁶ Cfr. Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M., *Procedimiento de inspec...* cit., p. 441.

¹⁸⁷ Cfr. FERNÁNDEZ BRIONES, L., "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras", en *El Impuesto sobre el valor añadido y la inspección de Hacienda*, XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984, pp. 774 y 775. Acerca de las relaciones del contribuyente con la administración, Vid., también, MARTÍNEZ, J. C., *La protection de l'administration fiscale contre les contribuables*, Service public et libertés, Mélanges Robert-Edouard Charlier, Editions de l'Université et de l'enseignement moderne, Paris, 1981, p. 447.

llevarlas a cabo¹⁸⁸, consiguen en el ínterin del curso de sus intervenciones de comprobación e investigación, así como, por el estricto ejercicio que le compete de obtención de información, todos aquellos datos o antecedentes con trascendencia tributaria, de forma directa, en cuya situación al obligado tributario le corresponde sólo, soportar el desarrollo de tales actuaciones, debiendo a su vez poner a disposición del inspector actuante, todos los medios materiales y documentales que ameriten su cabal ejecución.

Luego, corresponde por lo tanto al inspector la selección y extracción in situ, de todos los datos que aprecie como «relevantes para un concreto y presente o indeterminado y futuro procedimiento de gestión, de unas personas ajenas a quien ha de soportar el desarrollo de estas actuaciones». De más no está el advertir que en esta modalidad de información las administraciones tributarias requieren de una cobertura legal, que en el caso de la utilización de medios informáticos por parte del obligado tributario, le permitan a ésta, acceder a su base de datos, limitándose éste sólo a permitir dicho acceso sin perjudicar la ejecución del proceso. También, dado a que este tipo de obtención de información no conlleva ningún trámite previo y puede producirse en contra de la voluntad de quien se le adjudica la titularidad de la información, se hace necesario por parte de las administraciones tributarias, estipular con antelación las directrices o pautas que regirán en el proceso de inspección¹⁸⁹.

¹⁸⁸ Vid. RGGI promulgado por Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, el cual estipula en su artículo 177 en su numeral 1 «El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale...2. 2. Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 de este reglamento, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación...».

¹⁸⁹ Cfr. López Martínez, J., *Los deberes de información trib...*cit. pp. 101; 113 y 114. Vid. También, López Martínez, J., “El procedimiento de la Inspección tributaria a través de su Reglamento General”, *Revista de Información Fiscal*, número 4/ julio-agosto, 1994, pp. 17 y ss.; Herrera Molina, P. M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993. p. 121 y ss.; Palao Taboada, C., *La potestad de obtención de inform...*cit., pp. 136 y ss. .

3. La informática y telemática en las administraciones tributarias

La consideración de los conceptos de informática y telemática, hace necesario indagar un poco en lo que es la génesis de toda esta innovación tecnológica de transmisión de datos. En tal sentido, acudir a una doctrina experta¹⁹⁰, colabora con nuestra pretensión, ya que de su lectura se puede deducir la importancia que Internet tiene en la bien denominada sociedad de la información, al proporcionar a sus usuarios un amplio menú de servicios electrónicos, interactivos, de comunicación y de todo tipo de informaciones; sin él, a nuestro juicio, no sería posible que existiera la telemática e informática. Se puede decir que Internet, viene a constituir técnicamente hablando un entramado de redes que se encuentran conectadas entre sí y que tienen como ámbito de acomodo la orbe terrestre, facilitando una comunicación instantánea entre computadores, tiene su origen, en 1969, con la creación de ARPANET o red experimental, configurada en una investigación, bajo la tutela del Departamento de Defensa de EE.UU. para de esta forma generar una red informática de comunicación con capacidad de redirigir de manera automática la información, con la precaución de fraccionarla en paquetes para asegurarla, por la ruta apropiada a su destino, evitando los colapsos de la misma. Luego del referido acontecer se generó, a saber, redes entre universidades, entre centros de investigación, entre empresas y entre particulares.

Al significar que Internet es la Interred que enlaza la mayor parte de las redes a nivel mundial, se tiene que reconocer, que su carácter descentralizado hace imposible que un organismo o centro institucional la dirija y gestione. Internet, facilita a sus usuarios un sinnúmero de posibilidades de comunicación, tales como, los correos electrónicos, las listas de distribución, noticias,

¹⁹⁰ Cfr. De Miguel Asencio, P.A., *Derecho Privado de Internet*, Madrid, Civitas, 2000, pp. 25 y ss. en cuanto al carácter descentralizado de Internet, el autor estipula [Su funcionamiento es consecuencia del empleo, por una gran cantidad de operadores de sistemas informáticos y de redes, de protocolos comunes; es decir, un mismo conjunto de convenciones relativas a la transmisión de datos entre ordenadores que permiten el intercambio con total exactitud de información digital (en formato binario, es decir, en largas listas de ceros y uno)].

transferencias de ficheros, entre otras tantas atribuciones que se le pueden adjudicar. Hoy a nuestro entender, facilita también la gestión de los tributos y por lo tanto el intercambio de información con trascendencia tributaria.

Como bien lo expresa la doctrina más atenta¹⁹¹, Internet, es un sistema abierto donde no se contemplan acuerdos bilaterales, ni se hace necesario establecer relaciones comerciales permanentes como lo que acontece con el Electronic Data Interchange¹⁹², el cual viene a representar las primeras manifestaciones del comercio electrónico que surge en los años ochenta y de consolidación reconocida. Al considerar las múltiples ventajas que ofrece el Internet, resalta entre ellas el Word Wide Web «integrado por servidores web repartidos por la red que dan acceso a informaciones y servicios, cuya gestión puede realizarse a través de los distintos buscadores que existen en el mercado.» Otro servicio que es significativo es el correo electrónico «e-mail», el cual consiste en el procesamiento de datos de computador a computador, que conlleva el almacenamiento y reenvíos de mensajes. A nuestro juicio, una garantía que se sirve de apoyo a la implementación de un sistema telemático en cualquier procedimiento, es el respaldo que del correo electrónico se recibe, es decir, con el manejo de la información a través de medios como la correspondencia. Se considera, doctrinalmente que el e-mail da al usuario la ventaja de tener el soporte de la emisión de su mensaje a través de la red a su destinatario pues el mismo queda «almacenado en el buzón de correo de servicio que mantiene el proveedor de servicios de Internet, de modo que el destinatario puede leer el mensaje».

¹⁹¹ Cfr. Fernández Pérez, N., *El Nuevo Régimen de la Contratación a Distancia con Consumidores, Especial referencia a la relativa a servicios financieros*, Madrid, Ed. La Ley, 2009, p. 180.

¹⁹² *Electronic Data Interchange* ha sido definido en el ámbito comunitario como «el intercambio de datos en un formato normalizado entre los sistemas informáticos de quienes participan en las transacciones comerciales con reducción al mínimo de la intervención manual.» Para Fernández Pérez se trata de una noción criticada, puesto que parece sólo comprender la transmisión electrónica de datos, excluyendo el hecho de que pueda darse lugar a la formación de un contrato.

Toda vez que ya está clara la importancia de Internet, se puede incurrir en las definiciones al comienzo enunciadas, que la doctrina denomina¹⁹³, técnicas informáticas y telemáticas, a las cuales considera propias de la sociedad de la información. Así, una conceptualización precisa de estos términos la proporciona la Real Academia Española, quien define a la *informática* como «el conjunto de conocimientos científicos y técnicos que hacen posible el tratamiento automático de la información por medio de ordenadores.» De igual forma, establece que la *telemática* es la «Aplicación de las técnicas de la telecomunicación y de la informática a la transmisión a larga distancia de información computarizada.» También, se señala que la unión que se suscita entre el desarrollo de los medios informáticos con las telecomunicaciones, es lo que ha generado de denominación de telemática a este tipo de tecnología.

3.1. La importancia de la informática y la telemática en la doctrina tributaria

La tecnología de la información avanza a un ritmo acelerado y considerable a nivel mundial, estableciendo su influencia en todo el sistema tributario. Según una opinión doctrinal especializada¹⁹⁴, parte del decenio de 1980, afirmándose que su eficacia dentro sistema impositivo, está íntimamente ligada al nivel de cumplimiento voluntario de parte del obligado tributario y que su consecución viene a ser clave al momento de configurar una reforma tributaria tendiente a modernizar el sistema fiscal. Según este criterio doctrinal, la elevación del nivel de este cumplimiento está condicionada a diversos factores, tanto de legitimidad atribuida al gobierno del momento, como a la eficacia que demuestre de la Administración tributaria. Así, se denota cómo la ejecución en la gestión de los tributos ha estado condicionada al elemento humano y que en ciertos casos la forma como se ejecuta dicha gestión aminora la voluntad del contribuyente

¹⁹³ Cfr. Alcolea, J.M., “La incorporación de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas a la actividad de la Administración del Estado. Especial referencia a la Ley 30/1992 y a los Decretos 263/1996 y 722/1999”, en *Derecho de Internet Contratación Electrónica y Firma digital*, Navarra, Aranzadi, 2000, p. 564.

¹⁹⁴ Cfr. Jenkins, G.P., *Tecnología de la información e innovación en la Administración Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p. 13.

pasando a ser esta presa de una acción coactiva. Por otra parte, se resalta la significación que tiene la instauración de los sistemas tecnológicos en el ámbito tributario, ya que las estrategias que incluyen solamente un personal idóneo se enfrenta con serias dificultades y esto más que todo en los países en vías de desarrollo. De tal forma, que en relación a la calidad del elemento humano que debe contratar la administración tributaria, la doctrina considera, que la cualificación de los inspectores supone la excepción a la regla y de ser requeridos por la Administración ciertos técnicos contables del sector privado, sus remuneraciones son altas. También, hay que reconocer que mientras los costes de personal calificado aumentan, los costes de los sistemas informáticos en términos de hardware y de software, no crecen en la misma proporción e incluso, son menores.

Como bien lo estipula la doctrina más atenta, la telemática tiene gran relevancia en la actividad administrativa tributaria y se aprecia en el sólo hecho, de que a través de los medios telemáticos se reciben, manejen, procesan y gestionan un cúmulo de informaciones en un tiempo breve, casi instantáneo, que justifica la apreciación positiva que tienen los órganos gestores, ejecutores y contralores de los tributos en cualquier país, de tales innovaciones tecnológicas. Por otra parte, se estipula que el impacto causado por la referida innovación, coloca en riesgo el respeto y la manera como la personalidad del ciudadano queda bajo el desamparo de una debida protección en sus derechos a la libertad del desenvolvimiento personal o derecho de autodeterminación informativa, según el cual todo ciudadano debe conocer la información que sobre él, se trate y sea sometida a un tratamiento automatizado conociendo el uso que se le va a impartir y que le resguarde su privacidad. Luego, la doctrina considera que el derecho antes denotado es manipulado por la Administración tributaria, para garantizar sus cometidos mediante la obtención de la información e incluso, está la cede a otras

administraciones tributarias e incluso restringe los derechos de que el titular de la misma pueda modificar o rectificar y cancelar la información¹⁹⁵.

Ahora bien, todas las incidencias antes desarrolladas configuran la parte material o sustantiva, por lo tanto, la otra parte sería la de carácter formal o procedimental, lo cual conlleva toda la instrumentación tecnológica, es decir, la implantación del software y del hardware que hagan operativo el quehacer administrativo tributario, en cuanto a recepción y almacenamiento de la información, en lo cual la Administración tributaria ejerce la potestad de la frecuencia de su acaecimiento, lo cual viene a significar un cambio radical del sistema operativo histórico que se ha utilizado y que es representativo de un flujo documental impreso. Por lo cual, se hace necesario prever que la tecnología telemática o la utilización, si se quiere, de medios informáticos, no desmejoren las garantías que con trascendencia histórica han ido alimentando el acervo documental de los procedimientos ejecutados. Con estos señalamientos, se deduce por lo tanto, que el cambio de lo histórico a lo moderno, de lo tangible a lo intangible, del total control humano al control auxiliado tecnológicamente, de la firma autógrafa a la firma electrónica, ameritan no sólo las normas de legalidad que resguarden lo estipulado por los principios constitucionales que rigen la tributación, sino también, en cuanto a la Administración tributaria, su eficiencia en el servicio suministrado, la disminución en los plazos de sus trámites y procedimientos administrativo, reducción de sus costes, junto a una gestión más pura y eficaz. Lo cual conllevaría a la Administración Tributaria Electrónica¹⁹⁶.

3.2. La gestión de los tributos a través de los medios informáticos y telemáticos

La presencia de los avances tecnológicos a través de la implementación de los medios informáticos o telemáticos en la gestión y comprobación de los tributos

¹⁹⁵ Cfr. Linares Gil, M.I., *La administración tribu...cit.*, p. 601.

¹⁹⁶ Cfr. Linares Gil, M.I., *La administración tribu...cit.*, p. 601.

viene a ser un punto de obligada consideración, toda vez, que el mismo es básico, a nuestro entender, para la seguridad, eficiencia y solidez del sistema tributario en los actuales momentos y con una proyección inimaginable a futuro. De allí, que como cometido de esta investigación se pase a estudiar la incidencia de esta tecnología en esta fase importante de la tributación.

La consideración del procedimiento tributario requiere hacer alusión al mecanismo de la gestión tributaria, definido doctrinalmente como un conjunto de diversos actos ordenados sistemáticamente, racionalmente y temporalmente con una finalidad exclusiva y primordial, del cobro del crédito tributario, fraccionado o no, en fases y procedimientos autónomos, que se aprecia estar en crisis. El modelo de gestión tributaria con el cual se erigió la LGT, definía tal gestión de forma amplia o estricta. Haciendo un poco de historia, inicialmente se tomaba en consideración la declaración previa del contribuyente, que luego traía como resultado una liquidación de oficio por parte de la Administración tributaria, de carácter provisional, la cual quedaba sujeta a la posibilidad de que acaeciera su prescripción o comprobación por parte de la inspección de Hacienda Pública, que no poseía en principio facultades liquidadoras, debido que sus actuaciones, redactadas en actas, solamente se consideraban propuestas de liquidación¹⁹⁷.

La doctrina argumenta, que la gestión tributaria contemplaba en sí, unos procedimientos administrativos formalistas, concentrados en el papel, en la sucesión reglada de actos y en la concertación de un acto administrativo, de contenido rígido y predeterminado, no susceptible de convenio entre las partes, en casi todos los casos, lo que venía a significar que las actuaciones administrativas no terminaban de forma convenida, sino predeterminadamente, bajo el control de una Administración poderosa, legalista e investida de poderes. Luego, las fases y actos de trámite de los procedimientos a los cuales antes nos hemos referido, se documentaban por escritos y mediante informes y se instruía un expediente

¹⁹⁷ Cfr. Carbajo Vasco, D., "El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión del tributo (caso España)", en *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006, pp. 125 y ss.

integrado casi siempre por textos en papel. La orientación de estos procedimientos eran hacia actuaciones individuales de personas físicas o jurídicas, pudiéndose extender en todo caso, a colectivos predeterminados de personas o entidades, el rigor dentro del sistema tributario adquirió una magnitud elevada, a partir de la denominada «indisponibilidad del crédito tributario, cuya manifestación legal más concreta se produce en la propia LGT». Se hace necesario resaltar, la disconformidad existente entre el procedimiento tributario tradicional y el procedimiento administrativo común, que conllevaba a relevantes diferencias entre los derechos y garantías de los ciudadanos administrados por la Administración pública y lo referente a la gestión dirigida hacia los sujetos pasivos¹⁹⁸.

Según ha señalado una doctrina ampliamente reconocida en ámbito tributario, las diversas modificaciones legislativas de la LGT, dan cuenta de la carencia que ha existido de un modelo moderno, coherente, definido y unitario de gestión tributaria. En la gestión administrativa llevada a cabo por la AEAT, se perciben fuertes pretensiones de modernidad «por el impulso otorgado a la utilización de medios informáticos y telemáticos en todas las actuaciones tributarias y por el énfasis puesto en los elementos modernos de cualquier gestión organizativa, sea pública o privada». La gestión tributaria española es característica, de una privatización: donde aspectos y funciones esenciales del proceso son realizados por terceras personas, por entidades colaboradoras, por colectivos profesionales tributarios, así como por obligados a proporcionar información con relevancia tributaria y obligados a efectuar pagos a cuenta, que no han de verse desde una perspectiva negativa para sujetos pasivos, por el incremento de los costes que supone la gestión, sino positiva por la «colaboración social en la gestión tributaria» contemplada en el art. 96.1 de la LGT¹⁹⁹.

También, está el carácter masivo de la gestión que amerita la necesidad de utilizar tecnologías avanzadas o telemática en la gestión. De igual forma, el hecho

¹⁹⁸ Cfr. Carbajo Vasco, D., "El uso de la informática en el procedimien...", pp. 125 y ss.

¹⁹⁹ Cfr. Carbajo Vasco, D., "El uso de la informática en el procedimien...*cit.* pp. 125 y ss.

de que la incorporación de las nuevas tecnologías, se aplique más en las grandes empresas y a lo que atañe a los operaciones concernientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, vinculado a actividades mercantiles y profesionales, que aquellos tributos cuyos sujetos pasivos son las personas privadas, justifica, que el desarrollo de las potencialidades informáticas para la gestión tributaria española, se haya extendido más allá en los círculos de los obligados tributarios empresariales o profesionales, lográndose así que un elevado porcentaje de los procedimientos autoliquidaciones del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, se realicen por medio de programas informáticos oficiales. Se debe resaltar también que la gestión tributaria comience a iniciativa del sujeto pasivo, mediante declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, actos de colaboración con el ente encargado de la gestión tributaria. Así, la noción de «compartimientos estancos» en la gestión de los tributos, es sustituida por una apreciación totalmente diferente enriquecida, compleja y diversa de la misma, donde ya la finalidad deja de ser puramente recaudatoria, pasando a asumir un papel preventivo del control tributario, extendiéndose las funciones de asistencia y ayuda al contribuyente, propósito cónsono con la gestión que corresponde al ente recaudador de procurar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias²⁰⁰.

La presencia de sistemas telemáticos e informáticos, dentro de la Administración tributaria conlleva a que dicho organismo periódicamente adecue el sistema tributario español a las novedades adoptadas por sus vecinos de la Unión Europea, de esta forma, así se admiten, los registros, las declaraciones y los pagos de tributos, e incluso la notificación de liquidaciones por vía electrónica. El ahorro y eficacia prevalece sobre el sistema burocrático tradicional, la Administración Tributaria Electrónica, tiene como patrón el Procedimiento Tributario Electrónico el cual ha sido aplicado al procedimiento tributario tradicional y se sustancia por medios, telemáticos o electrónicos, cuyo fundamento debe estar ceñido al respeto de derechos que tienen los ciudadanos que se relacionen

²⁰⁰ Cfr. Carbajo Vasco, D., "El uso de la informática en el procedimien...*cit.* pp. 125 y ss.

con la Administración Pública, en acato a lo estipulado en el artículo 18.4 de la CE, que encomienda a la Ley restringir el uso de la informática, para mantener o preservar el ejercicio de los derechos constitucionales, así como también, asumir los principios de legalidad y eficacia preceptuados en el artículo 103.1 del ordenamiento Constitucional español. Para la doctrina, se deben cumplir las garantías de participación, información y comunicación, por acato a los principios de justicia, libertad e igualdad y observar la garantía de control judicial de la actividad administrativa, prevista en el artículo 106.1 de la Constitución española²⁰¹.

Como ha explicado la mejor doctrina, se entabla por lo tanto una analogía de criterios entre el procedimiento administrativo y el procedimiento tributario (doctrinal y jurisprudencial), por lo cual en relación a la gestión electrónica no debe apreciarse incompatibilidad entre el procedimiento electrónico tributario y una normativa que estipule el uso de la tecnología, reglas, adaptaciones y ajustes en el procedimiento administrativo. Así, el procedimiento tributario electrónico como término, resulta de agregar el componente tecnológico, telemático e informático al procedimiento tributario común, *electrónico*, es un vocablo cuya utilización proviene de la nomenclatura genérica establecida en la Ley 11/2007. Igualmente, que en el quehacer literario científico administrativo, al hacerse alusión a los procedimientos administrativos electrónicos, se considera que la aplicación tecnológica o de medios telemáticos abarca todas las fases del procedimiento, toda vez, que no existen impedimentos legales. Luego, tomando de nuevo la analogía en dirección al Derecho tributario, el procedimiento tributario electrónico viene a significar el reemplazo de la técnica tradicional por la incorporación de los medios informáticos o telemáticos, aplicable a todas las fases del procedimiento

²⁰¹ Vid. Constitución Española, 27 diciembre 1978, la cual en su artículo 18.4 establece «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.» de igual forma estipula en su artículo 103.1 estipula «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho». y en su artículo 106.1 contempla «Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican».

tributario, lo cual ya se ha reconocido que se ha ido incorporando a la normativa tributaria. En suma, el procedimiento tributario electrónico, consiste en aplicar tecnología al procedimiento usual en todas las fases del mismo²⁰².

Bajo la premisa, de que el sistema tributario español ha adoptado en un porcentaje alto los medios informáticos o telemáticos, se ubican sendas apreciaciones doctrinales²⁰³, para las cuales la estrategia instaurada en España en cuanto a la adaptación de medios informáticos o telemáticos combina la recaudación, el almacenamiento y la gestión de una forma centralizada de la información, proporcionando un respaldo no sólo a la Administración tributaria sino también al sujeto pasivo u obligado. Así, un ordenador central ejerce la tarea de procesamiento de datos y red de gestión, éste a su vez no sólo recoge información, sino que también la envía a las delegaciones regionales. Por otra

²⁰² Cfr. Andrés Aucejo, E., "Procedim...", cit. pp. 233 y ss. quien establece en relación al acatamiento de los preceptos constitucionales por parte de la Administración lo siguiente aseveración de Miguel González García, Director del Departamento de la AEAT, «La AEAT: experiencia y planes de futuro», conferencia pronunciada en las Jornadas: «La Administración electrónica en el ámbito tributario Local» organizadas por la Oficina del Defensor del Contribuyente de Madrid, en fecha 17 de junio de 2009, Madrid. Máxime teniendo en cuenta que uno de los principales retos de la AEAT, según manifestaciones recientes del propio Director del Departamento de Informática Tributaria de la misma, es precisamente la «gestión electrónica integral de todos los procedimientos tributarios». Objetivo que se comparte por muchos Entes Locales, siendo la pauta a instaurar en grandes Ayuntamientos, como el de Madrid o Barcelona, entre otros. Nótese, que si bien desde el punto de vista jurídico es factible dicho objetivo, desde el punto de vista técnico y práctico conlleva no pocos problemas debido a la gran cantidad de aplicativos que deben crearse; motivado también por los problemas específicos de operatividad de los servicios «técnicos, organizativos y semánticos y por la gran cantidad de recursos materiales y personales que su puesta en práctica conlleva».

²⁰³ Cfr. Lasheras Merino, M.A.; Menéndez Ros, I., "La Administración Tributaria y los sistemas de información en España", en *Tecnología de la Información e Innovación en la Administración Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, pp. 29 y ss., quien establece en relación al procesamiento centralizado de información [El Departamento encargado de procesar la información supervisa la información del sistema tributario de toda la nación (excepto del País Vasco de Navarra), incluyendo la inspección, gestión, aduanas y recaudación tributarias. Se utiliza un sistema informático y una base de datos para gestionar todos los impuestos de los contribuyentes. Sin embargo, se desarrollaron diferente software para las distintas áreas (recaudación tributaria, gestión tributaria, etc.) El procesamiento centralizado de la información puede crear tensiones y desconfianza entre las Unidades de procesamiento de datos y la Administración central tributaria (Santiago, 1992). Aunque el procesamiento centralizado de la información permite que el Centro ejerza el control, también plantea problemas, pues las ideas o procedimientos impuestos por el Centro a la periferia sin consulta previa pueden ser objeto de rechazo. Las discusiones entre el Centro y la periferia contribuyen a que las Delegaciones regionales adopten nuevos programas y aplicaciones].

parte, la uniformidad ha sido un elemento a favor de la adopción de nuevas tecnologías en cuanto a la utilización de medios informáticos o telemáticos²⁰⁴.

También, es significativo como la utilización de una información computarizada centralmente, y a su vez, la obtenida por otra parte de los inspectores financieros de las delegaciones regionales, permiten a un Departamento procesador seleccionar las empresas y personas objeto de inspección, hecho el cual motiva a los inspectores a consultar la base de datos nacional durante la inspección y por lo cual, la información recabada por los inspectores se puede pasar o transferir directamente a la base de datos nacional para su utilización por otros inspectores. En cuanto a la evaluación de la información, impera igualmente en la apreciación doctrinal, que este sistema de procesamiento de la información afecta el cumplimiento tributario, los costes de gestión, los procedimientos y la administración tributaria, así como, la opinión pública, usuarios o sujetos pasivos. En tal sentido, la incidencia de la utilización de estos sistemas informáticos o telemáticos sobre el cumplimiento es de difícil medición, toda vez, que dicho cumplimiento es usualmente medido por el nivel de ingresos recaudados, consideran que ya dentro de la doctrina hay quienes mantienen la posición de que el aumento en la recaudación en algunos tributos por no incluir todos, depende de la expansión de la base imponible, caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, otros lo justifican con el crecimiento de la economía. Por lo tanto, el impacto más determinante que se aprecia por la renovación de la estructura del sistema tributario español, dada la adaptación del mismo a la modernidad tecnológica se sitúa en la reducción de los costes directos de gestión del sistema tributario²⁰⁵.

En cuanto a los procedimientos administrativos tributarios, ha de observarse como los medios informáticos y telemáticos han sustituido el tradicional registro manual de la información, trayendo como consecuencia la disminución de los

²⁰⁴ Cfr. Lasheras Merino, M.A.; Menéndez Ros, I., "La Administración Tribut...", cit., pp. 29 y ss.

²⁰⁵ Cfr. Lasheras Merino, M.A.; Menéndez Ros, I., "La Administración Tribut...", cit., pp. 29 y ss.

costes de comunicación y almacenamiento, sin embargo, varios procedimientos manuales se siguen utilizando con sus consecuentes problemas de coordinación entre la diversas ramas que conforman la Administración tributaria. El último efecto que la doctrina aprecia, es el de la opinión pública, en este sentido aseveran, que la existencia de un número considerable de información en un solo punto, hace surgir problemas de seguridad y el empleo de la información con propósitos ajenos al quehacer tributario, lo que trae consigo resistencia de parte del sujeto pasivo a proporcionar información con trascendencia tributaria. Luego en suma, se debe considerar que la instauración del sistema informático en lo que a tributos se refiere es en España la forma más segura de obtener información, por la diversidad de controles existentes entre los cuales cabe destacar, la exigencia de claves precisas para que se permita el acceso a las bases de datos instauradas²⁰⁶.

3.2.1. Base Constitucional y principios que amparan la implementación de los sistemas informáticos y telemáticos

Corresponde al quehacer doctrinal de cualquier disciplina, la localización de la base constitucional de un nuevo instrumento que venga a enriquecer su sistema. Quizás, nos permitimos afirmar, esta tarea se cumple con mayor recelo si la novedad pretendida se aplica dentro del sistema tributario, toda vez, que en el mismo incurren deberes y obligaciones tanto del Estado, como de sus administrados que tienen un matiz económico. En tal sentido, se ubican la apreciación que en relación a la implementación de los sistemas informáticos o telemáticos se tienen dentro del quehacer tributario²⁰⁷, y para quien la aplicación del intercambio, protección y reserva de datos automatizados, tiene en la CE de 1978, su soporte legal, debido a que la misma establece en su artículo 18.4, los lineamientos que debe contener la Ley para garantizar su correcta aplicación. Por

²⁰⁶ Cfr. Lasheras Merino, M.A.; Menéndez Ros, I., "La Administración Tribut...", cit., pp. 29 y ss.

²⁰⁷ Cfr. Martínez de Pisón, J.A., *Derecho Tributario e Informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 16, quien al hacer referencia al artículo 18.4 de la Constitución española alude su contenido el cual estipula «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».

lo tanto, se hace permisible destacar que el artículo 18.4 de la Constitución en comento, constituye la base legal o punto de referencia para normar la utilización de los medios informáticos o telemáticos en la Nación española²⁰⁸.

Vista la base constitucional, se hace necesario destacar que dentro de los diversos criterios que conforman la doctrina tributaria, el hecho de presentar los principios clásicos de la tributación con acomodo a la implementación de los sistemas informáticos o telemáticos, crea ciertas expectativas, ya que significa incursionar en un campo colmado de muchas interrogantes y en estado embrionario. Tomadas en consideración las significativas interpretaciones que han surgido del artículo 31.1 de la CE, se puede afirmar que tal pretensión es permisible. En tal sentido, se debe resaltar que los principios constitucionales, al igual que el contenido constitucional, se adecúan a las exigencias tanto económicas como sociales que se suscitan en España, observándose que existen principios constitucionales que preservan derechos fundamentales del hombre adjudicados a la tutela del Derecho civil y otros dirigidos a garantizar que la actividad recaudatoria del Estado, que no salen de los causes de la justicia, igualdad y equidad que les corresponde. De tal forma, se puede aseverar que la Constitución y los principios que provienen de la interpretación de sus preceptos, vienen a ser la garantía que coadyuva a la actividad que debe ejercer durante su existencia tanto el ciudadano como el Estado, de cualquier nación de orden legal.

²⁰⁸ Los sistemas informáticos o telemáticos también han sido considerados por el legislador venezolano, de forma tal, que la Constitución venezolana de 1999, preceptúa en su artículo 110, los lineamientos para tal fin en los términos siguientes «El Estado reconocerá el interés público de la ciencia, la tecnología, el conocimiento, la innovación y sus aplicaciones y los servicios de información necesarios por ser instrumentos fundamentales para el desarrollo económico, social y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional. Para el fomento y desarrollo de esas actividades, el Estado destinará recursos suficientes y creará el sistema nacional de ciencia y tecnología de acuerdo con la ley. El sector privado deberá aportar recursos para las mismas. El Estado garantizará el cumplimiento de los principios éticos y legales que deben regir las actividades de investigación científica, humanística y tecnológica. La ley determinará los modos y medios para dar cumplimiento a esta garantía.» En un contenido bastante extenso el Estado admite la necesidad de su adecuación a los sistemas de información como instrumentos que coadyuvan al desarrollo tecnológico de la nación, pero también, en el texto constitucional se admite la seguridad que los sistemas informáticos ofrecen a la soberanía nacional, lo cual aplica perfectamente en el ámbito tributario y hace honor a los principios constitucionales de: justicia, legalidad, igualdad, generalidad, capacidad contributiva y progresividad, de alguno de los cuales, en el apartado siguiente se hace una breve reseña.

En los segmentos siguientes, de manera somera, se desarrollan principios que vienen a ser los que a nuestro entender tienen preeminencia a la hora de considerar la aplicación o adaptación de los medios telemáticos o informáticos en el contexto de la administración de los tributos y en el quehacer tributario en general, ya que de los mismos se desprenden de los preceptos contenidos en el artículo 31 de la CE²⁰⁹.

En primer lugar, se debe considerar que toda actividad que implique la utilización de sistemas telemáticos, debe estar ceñida al principio de legalidad y a la reserva legal, debido a que los dos institutos tienen un ámbito de acción diferente. El principio de legalidad se ocupa de las relaciones entre la norma general y el acto administrativo, lo que significa que la Administración tributaria está limitada a exigir y ejecutar actos administrativos a través de medios telemáticos en las materia que no estén vetadas por la norma general para la utilización de dichos medios, es decir, que la Administración puede actuar en las materias telemáticas para las que el ordenamiento legal la autorice. En lo que atañe a la expresión reserva de ley, la misma está referida a las relaciones entre los preceptos con rango legal y el resto de las normas jurídicas.

A tal efecto, para dejar claro lo antes expuesto se acude a las orientaciones de la doctrina más cualificada²¹⁰, para quien el principio de legalidad recibe la calificación de principio de reserva de ley cuando su desarrollo se explana sobre las fuentes del Derecho, ya que su función estaría orientada a restringir la potestad tributaria del Estado, delimitando la parcela tributaria a la sujeción legal, así, si un tributo no ha sido estipulado por la ley, no puede ser exigido por el Estado, recordando la máxima jurídica romana «lo que a todos afecta por todos

²⁰⁹ De igual forma, también dentro del contenido normativo implícito en otras constituciones modernas y de los principios que de ellas se derivan, como es el caso de la Constitución venezolana, se puede asumir la tutela requerida para adecuar la modernidad al sistema operativo que rige la recaudación tributaria. En tal sentido, los artículos 133; 316 y 317 de la Constitución antes referida, así como, el 31.1 de la CE, son las bases para que impere un consenso doctrinal de que el origen de todos los principios que regulan el sistema tributario tanto español como venezolano, derivan de los artículos antes indicados.

²¹⁰ Cfr. González, E., González, T., *Derecho Trib...*, cit., p. 27.

debe ser aprobado». En lo que respecta al principio de legalidad tributaria, debe entenderse que este es reconocido también como «principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley» según lo cual las actuaciones administrativas en su totalidad deben estar ceñidas por preceptos legales, por lo que se puede interpretar, que todo el Derecho público se encuentra sujeto a esto.

En sentido similar, las opiniones de connotados y reconocidos doctrinarios²¹¹, establecen que en el Estado Constitucional se le adjudica a la reserva de ley una doble función, entendida como, la de garantizar que se asuma la consideración que debidamente hay que tenerle al principio de autoimposición, para que los ciudadanos no sufragan más tributos que los estrictamente estipulados por el Parlamento, dado a que es en éste sitio donde se reúnen los representantes designados por ellos. Por otro lado, es garante de derecho de propiedad, toda vez que al tributo se le considera como el instrumento que tiene el Estado para penetrar o tener injerencia en la economía privada por lo cual «Contra la misma hay que poner cuantos diques sean posibles. La necesidad de ley es uno más». Así, los artículos 31.1 y 133 de la CE representan «la recepción al máximo nivel normativo de un principio tradicional en los textos constitucionales decimonónicos, que a su vez, lo incorporaron a sus textos como un legado secular de honda raigambre».

También, hay quienes consideran dentro de la doctrina que el papel que tiene la reserva de ley, está orientado a regular la producción normativa que de la Constitución proviene²¹², ya que existen situaciones y materias que ameritan inexorablemente ser sometidas a normas de rango legal, siendo ésta, la parte positiva de la reserva legal en cuestión. Luego, la mayor o menor intensidad con que la reserva legal exceptúe el ejercicio de la potestad reglamentaria sería parte negativa de esta consideración. En tal sentido, debe considerarse como relevante, la reserva legal en el quehacer tributario, ya que ello supone «la imposición de

²¹¹ Cfr. Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J.M.; Casado Ollero, G., *Curso de Derech...*, cit., pp. 131 y 132.

²¹² Cfr. Carrasco González, F., *El Principio Dem...*, cit. pp. 29 y 30.

fuente legal» para la generación del tributo y a su vez la regulación de aspectos determinantes del mismo. Es recomendable, la consideración de la reserva legal en cualquier sistema constitucional contemporáneo donde impere la concepción democrática. Como al comienzo de este segmento se advierte, dentro de las consideraciones doctrinales se explanan, un aspecto negativo de la reserva de ley, que viene a ser cuando se requiere asignar que corresponde a la ley y que corresponde al reglamento, así la delimitación que puede existir entre estas fuentes jurídicas va a depender «de un lado, de las relaciones entre el Parlamento y el Ejecutivo según el Derecho constitucional vigente, y de otro, del tipo de dominio, de acción y del ámbito de tareas que realiza cada Estado». También, debe denotarse por lo tanto que la conformación teórica del instituto de la reserva legal en general fue realizada por la «doctrina alemana del siglo XIX, en el escenario de las monarquías limitadas o constitucionales» y significa el papel garante que tiene la reserva de ley frente a la injerencia que puede pretender desempeñar el Poder Ejecutivo en cualquier ámbito, pero especialmente en el tributario, a su vez, también puede apreciarse su función técnica en la determinación de las competencias parlamentarias.

En suma, ha de tenerse en cuenta que «la Ley es una norma soberana, superior a cualquier otra, y el Reglamento es una norma esencialmente subordinada en cuanto fruto de un poder -el administrativo- que, ante todo, es un poder subalterno»²¹³.

La legalidad tributaria implica en esencia el sometimiento del Estado a la Ley, siendo este un mandato generalizado en los regímenes donde su carta fundamental así lo estipula²¹⁴. Explícitamente, las Administraciones tributarias sólo pueden hacer lo que la ley les permite y dentro de los límites prefijados por ésta. De allí deriva, el principio fundamental de la competencia, es decir, la medida de la potestad conferida a cada ente de la Administración Pública, que inspira a una

²¹³ Cfr. Romero-Muci, H., "La garantía de la reser...", cit. pp. 47 y 48.

²¹⁴ En Venezuela el principio de la legalidad general es formulado por el artículo 137 de su Constitución, en tanto que el artículo 317 de la misma establece el principio de la reserva legal tributaria.

reconocida a expresar que «En los procedimientos tributarios la Administración Tributaria introduce afirmaciones sobre hecho con relevancia tributaria, o en defensa de derechos subjetivos propios, sino en defensa del interés público de lograr una imposición de acuerdo con el principio de legalidad»²¹⁵.

A nuestro juicio, la legalidad se ha de limitar a la realidad de que todos los actos de la administración pública deben sujetarse a norma legal. Sin norma legal que los avale los actos administrativos se transforman en nulos. Así, el principio de legalidad tiene un alcance general y amplio que rebasa incluso el ámbito tributario. En cuanto al principio de reserva de ley, se entiende que sólo a través de la ley, y no por reglamento, se pueden crear, modificar, extinguir o exonerar tributos, y determinar sus elementos esenciales. Este principio, se sintetiza en la antigua expresión *nullum tributum sine lege*, lo cual significa que la creación de los tributos debe efectuarse mediante ley y ésta debe contener sus elementos y definiciones principales.

Por otra parte, « la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia» y así, lo expresa uno de los más insigne maestros de España²¹⁶, para quien el principio de igualdad es el juicio que impera en la distribución de la carga tributaria y todos los demás principios se deducen de él. En su apreciación un trato igualitario en el reparto de los tributos, caracteriza a este principio de igualdad y tal igualdad no puede ser solamente aritmética, comprende trato desigual para situaciones desiguales.

A nuestro entender, la aplicación de los medios telemáticos debe obedecer plenamente a los lineamientos que del principio de igualdad se derivan, siendo quizás esto una de las trabas más significativas que produce la instauración de un sistema moderno que ha de aplicarse a «Todos» por igual. Es importante,

²¹⁵ Cfr. Rodríguez-Bereijo León, M., "La carga de la prueba: distribución y redistribución de riesgos probatorios en la jurisprudencia del TJCE", en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Valladolid, Ed. Lex Nova, 2006, p. 357.

²¹⁶ Cfr. Sainz de Bujanda, F., *Lecciones de Derech...*, cit., pp. 106 y 107.

significar el hecho de la repercusión que puede tener la aplicabilidad de un sistema plenamente telemático para la gestión de los tributos, toda vez, que los ciudadanos que integran una Nación no disponen de la misma capacidad económica. Sin embargo, no se puede obviar que hasta el presente, la instauración de los medios telemáticos en casi la totalidad de las Administraciones tributarias ha sido implementado con un criterio de dualidad, entendido en cuanto a la participación de los administrados o sujetos pasivos en la gestión o recaudación tributaria. No por ello, debe descuidarse tanto la legislación como la doctrina del fiel acatamiento de la igualdad que exige el referido principio constitucional.

A lo expuesto anteriormente, corresponde agregar los aportes doctrinales de quien considera²¹⁷, que la relevancia del término de igualdad que acompaña este principio como configurador de la justicia, está en apreciar que en condiciones iguales el trato tributario necesariamente debe ser igualitario y que en condiciones desiguales debe ser diferente, no sólo en términos cuantitativos, entendido esto en la magnitud de la materia imponible, más amplia en una situación que en otra, también en términos cualitativos, cuando en un mismo tributo se imparten tratamientos diferentes debido a distintos mecanismos tributarios aplicados. Tal aseveración, concuerda con Sentencia del TCE, 27/1981,

²¹⁷ Cfr. Cazorla Prieto, L.M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 7ª Edición, Navarra, Aranzadi, 2006, pp. 122 y 123 quien además destaca la Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981, 27) que en resumen establece «Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad-, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta. No puede olvidarse, por otro lado, que el postulado de la capacidad económica, de cuyo alcance y significado tenemos noticias, ilumina la interpretación de esta norma.», en cuanto a que el principio de igualdad tributaria no agote su contenido en el de capacidad económica, hace énfasis también con la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de abril (RTC 2002, 96) que establece «Este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) la razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida».

de 20 de julio (RTC 1981, 27), donde se resalta la consideración de la progresividad como compañera de la igualdad, a la que se hizo referencia con los tratamientos desiguales.

El principio de igualdad es solidario con el de capacidad económica y con el de generalidad. Para la antes referida doctrina, «En el ámbito tributario la igualdad significa que situaciones económicamente iguales han de ser tratadas de modo igual, toda vez que la capacidad económica que se pone de manifiesto es la misma.» resalta que las discriminaciones ex lege que se produzcan, permiten que el principio de igualdad tributaria no genere el agotamiento de su contenido en el principio de capacidad económica. Al respecto, destaca la Sentencia del Tribunal Constitucional español 8/1986, de 14 de enero [RTC 1986, 8], en la cual no se prohíbe cualquier discriminación, sino sólo aquellas carentes de justificación. De igual forma, se enfatiza lo expresado, citando Sentencia del Tribunal Constitucional español 96/2002, de abril (RTC 2002, 96). Ante la interrogante sobre si el cumplimiento del principio de igualdad debe acontecer en el tributo apreciado singularmente o en todo el sistema impositivo, se considera, que el principio de igualdad debe ser respetado tanto individual como globalmente, es decir, subjetiva y objetivamente dentro del sistema impositivo, a pesar de que la igualdad en el conjunto u objetivamente es de difícil apreciación. Por otra parte, en cuanto a la igualdad de la carga tributaria para los españoles y el territorio donde residan se acoge lo establecido en Sentencia del Tribunal Constitucional español 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37)²¹⁸.

²¹⁸ Vid. Sentencia del Tribunal constitucional 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37) que estipula «La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución española y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1.9.2, 14, 139, y 149.1 1ª de la Constitución española (ni los art. 31.3, 38 y 149.1.13ª, cabe añadir ahora), ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materia y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incomparable con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales.» agrega que el Tribunal Constitucional había establecido en Sentencia 83/1984 de 24 de julio [RCT 1984, 83] «el principio de igualdad no implica la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre y en todo momento y

Dentro de esta misma idea, otra doctrina reconoce²¹⁹, que la igualdad como principio reflejada en los artículos 1, 14 y 31 de la CE, comprende en relación al primero de ellos «...los valores superiores del ordenamiento.», y en cuanto al segundo, la igualdad de los españoles ante el ordenamiento legal «...sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.», denotando que estos son principios generales aplicables a cualquier sector del ordenamiento jurídico. A su vez, en lo que corresponde al artículo 31, que recoge dentro de su contenido entre otros el principio de igualdad tributaria cuando especifica «...un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad...», se puede establecer que el mismo significa que los de igual situación deben contribuir de forma igual con la carga tributaria y los de distinta situación, es decir, desigual capacidad económica con una cuota diferente adecuada a dicha capacidad. Al establecerse, que el principio en comento se encuentra en relación directa con la capacidad económica, se hace necesario, resaltar que es inadmisibles que los que se encuentre en desigual situación económica sean tratados por igual. Por lo tanto, «...el concepto de igualdad formal debe ceder ante el principio de igualdad material...». En tal cometido, se debe estudiar la renta y la posición económica de las personas y otras circunstancias inherentes a las mismas, tales como, adaptación al sistema tributario, justicia social y bien común.

Obsérvese, que para algunos dentro de la doctrina²²⁰, la conexión del principio de igualdad no es con la capacidad económica sino con la actividad de fomento y considera incorrecta tal apreciación, ya que la actividad de fomento puede originar que algunos sujetos no contribuyan o si bien lo hacen sea en una cuantía inferior, por su parte, el Tribunal Constitucional ha desechado tal pretensión al establecer enfáticamente la conexión del principio de igualdad con el

ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad.» agrega, y en ello porque «diversidad no es discriminación, y por lo tanto el legislador puede diferenciar los aspectos jurídicos que hayan que extraer de supuestos de hecho disímiles en atención a la consecuencia de fines constitucionalmente lícitos».

²¹⁹ Cfr. Atxabal Rada, A., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Bilbao, Publicaciones de la Universidad de Deusto, 2008, p. 42.

²²⁰ Cfr. Atxabal Rada, A., *Derecho Finan...*, cit., p. 43.

de capacidad económica, lo que implica, apreciar también, que dentro del universo impositivo, cabe preguntarse si el principio de igualdad debe aplicarse a cada figura o de una manera objetiva al conjunto del sistema tributario, destacándose a tal efecto, como es obvio, que la capacidad económica es subjetiva, por lo que, la tributación procede a gravar diferentes manifestaciones de dicha capacidad, afirmando « Por todo ello, la igualdad se debe predicar del conjunto del sistema tributario...En cualquier caso, el principio de igualdad no tiene carácter absoluto sino relativo».

En cuanto a los principios que se deben tratar en el ámbito tributario, por la instauración de los sistemas telemáticos e informáticos, corresponde finalmente destacar el principio de generalidad, fundamental en cualquier procedimiento aplicable dentro de la tributación, su vigencia se denota en las diversas facetas por las cuales ha pasado el acontecer tributario, así, en la época feudal, fue considerado por la Constitución francesa establecida el 3 de septiembre de 1791, fundamentada en el pliego de demandas de las distintas comunas «Cahiers de Doléances»,²²¹ siendo importante destacar, que hoy día el referido principio está vigente en casi todas las constituciones en donde impera un Estado de derecho. La generalidad está plasmada dentro del contenido de los artículos 31 de la CE, como el deber que tienen «Todos» de coadyuvar a las cargas públicas, en extensión también debería ser interpretada en relación a la implementación de los medios telemáticos e informáticos, como la obligación que tienen «Todos» de acatar la instauración de dichos medios²²².

²²¹ Cfr. Stewart John Hall, ed., *Un estudio documental de la Revolución Francesa*, Nueva York, Macmillan, 1951, pp. 76 y 82. En los Cahiers de Doléances de la Commune de Seichamps del 12 de marzo de 1789, se estableció que «...tous les impôts á ótaWir aux Etats Gónéraux soient supportés indifféremment par toutes les classes de citoyens sans exceptions quelconques et que tous les impôts percus jusqu'ici soient supprimés comme Mlégaux.» es decir «todas las contribuciones serán repartidas por igual entre todos los ciudadanos en proporción a sus facultades (Título Primero, num. 3)».

²²² También la generalidad está contemplada en el contenido del artículo 133 de la Constitución venezolana, de donde se deriva que en el caso de la declaración del Impuesto sobre la Renta esté establecido, que toda persona natural o jurídica está obligada a declarar exclusivamente de manera electrónica a través de la página Web del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (www.seniat.gob.ve). Sólo las Personas Naturales que no sean funcionarios públicos y trabajadores de cualquier órgano público nacional, estatal y municipal, podrán ejercer su deber de declarar

Con estos señalamientos, corresponde en la prosecución de esta investigación considerar los aportes que con relación al principio en comento se formula la doctrinalmente²²³, que ubican el principio de generalidad como un instrumento que permite diferenciar al Derecho tributario moderno, de un ordenamiento antiguo cuya estipulación se basaba en privilegios y en la consideración de la condición desigual de las personas como factor determinante para el pago de los tributos. Dicho principio se encuentra conectado al de igualdad, y su presencia en el contenido de los ordenamientos jurídicos tributarios modernos, además de que prohíbe las discriminaciones y privilegios de orden impositivo, no implican la negación de la presencia de exenciones o beneficios fiscales. En lo concerniente a la utilización de la exención, la consideración de la capacidad contributiva, como en el caso del tratamiento se debe dispensar a la renta mínima o vital, lo que no se puede admitir bajo ninguna razón según la doctrina, es el otorgamiento de exenciones o medidas de otra índole de naturaleza fiscal *intuitu personae*. A tal efecto, cita la Sentencia del 02- 06-1986, establece «la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas».

Para un destacado español conocedor del quehacer tributario²²⁴, el principio de generalidad tributaria viene a configurarse como una reacción a aquellos

de forma manual siempre y cuando no arroje impuesto a pagar, es decir, pago cero. Lo antes expresado se debe a que según Providencia Administrativa del SENIAT, N° 0948, en su art. 1, establece «Las personas naturales calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), deberán presentar electrónicamente sus declaraciones definitivas del impuesto sobre la renta, correspondiente a los ejercicios fiscales indicados a partir del 31/12/2004, únicamente a través del Portal [http:// www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve)». También, según Providencia Administrativa del SENIAT, N° 0949, su art. 1, estipula «Los funcionarios públicos y trabajadores al servicio de los órganos y entes públicos nacionales, estatales y municipales que perciban enriquecimientos netos gravados con la Tarifa N° 1 del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando fueren superiores a un mil unidades tributarias (1000 UT) deberán presentar electrónicamente sus declaraciones definitivas del impuesto sobre la renta, correspondiente a los ejercicios fiscales indicados a partir del 31/12/2004, únicamente a través del Portal [http:// www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve)».

²²³ Cfr. Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 15ª ed., Navarra, Aranzadi, 2005, pp. 58 y 59.

²²⁴ Cfr. Calvo Ortega, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General, II. Derecho Presupuestario*, 12ª ed., Navarra, Aranzadi, 2009, p. 52.

tratamientos impositivos que históricamente han estado fundamentados en privilegios y exenciones. En este orden de ideas, el marcado carácter subjetivo de este principio lo diferencia del principio de capacidad económica, por razones como: la generalidad, implica que quedan sometidos todos los sujetos al sistema tributario entendido como el poder, sin excepción; por su parte capacidad económica, significa determinar a través de la renta, el patrimonio o el consumo, la forma y cuantía de la tributación. Ante tal apreciación, en un agudo razonamiento, se puede afirmar que la capacidad económica ya está implícita en la generalidad que «quien tiene cada sujeto paga el tributo y quien carece de ella, está exento» Luego, según la doctrina la generalidad está marcada por la abstracción, deduciéndose así su prominencia política, en tanto que la capacidad económica se considera concretamente aplicable a un sujeto pasivo. Ante el enunciado del principio de que «todos están obligados a pagar tributos» es lógico pensar que nadie está exento del mismo.

A nuestro juicio, se deduce por lo tanto, que todos, también están obligados al cumplimiento de los deberes formales que esa carga representa y en tal cometido, deben colaborar con la instauración de un sistema impositivo eficiente adecuado a los avances tecnológicos, y en ello, se deben unir administración y administrados.

Como bien afirma la doctrina más cualificada²²⁵, el principio de generalidad es «el primer gran principio ordenador de los tributos». Con la historia del quehacer tributario, van aparejados los privilegios y las inmunidades fiscales, que en torno a las confrontaciones bélicas y a las clases sociales establecía la tributación, y que con la modernidad constitucional y en especial con la Revolución Francesa concluyen la opresión tributaria discriminatoria extendiendo la obligación de tributar a todos los ciudadanos. En cuanto a lo preceptuado en el artículo 31.1 de la Constitución española y también en el artículo 3 de la Ley General Tributaria, en el sentido de que «Todos contribuirán al sostenimiento de

²²⁵ Cfr. González E.; González T.; *Derecho Tribu...cit.*, p. 57.

los gastos públicos...», tal aseveración, se encuentra localizada en la sección 2ª del capítulo II del Título I, de dicha ley, bajo la denominación «de los derechos y deberes de los ciudadanos» donde no se hace referencia a ciudadanía o nacionalidad, sino que obliga a nacionales o extranjeros, inmersos en los presupuestos de hecho contemplados en las leyes tributarias, a colaborar al sostenimiento de las cargas públicas mediante la tributación. Sin embargo, se ha considerado que el principio de generalidad no está tan encauzado a establecer el deber de todos de coadyuvar con las cargas públicas y a evitar mediante la ley, las exclusiones a priori e ilícitas de cualquier persona. Por lo tanto, bajo los lineamientos de un correcto y recto entendimiento del principio de generalidad y tomando en consideración lo desarrollado, se hace necesario entrelazar el principio de capacidad económica con el principio de generalidad y de esta manera satisfacer su contenido de forma tal, que los que tengan la referida capacidad contributiva sean los llamados a honrar el gasto público con su erogación tributaria.

Así, el principio de generalidad pasa a ser el principio encargado de la rectoría del ordenamiento tributario. A nuestro criterio, su aporte se modula perfectamente también a los deberes formales y a la importancia que tiene en sí, la capacidad económica del sujeto pasivo para enfrentar no solo la carga impositiva sino también el cumplimiento de dichos deberes.

En España el principio de generalidad se encuentra establecido en el artículo 31.1 de su Constitución y respecto al mismo doctrinalmente²²⁶, se afirma que el referido artículo, ha sido analizado por el Tribunal Constitucional español según se desprende de la Sentencia 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96). En tal sentido, el Tribunal Constitucional considera que la expresión «todos» incluye a personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no, cuya tributación dependerá de la actividad económica que ejerzan dentro del Estado

²²⁶ Cfr. Cazorla Prieto, L.M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 7ª ed., Navarra, Aranzadi, 2006, pp. 124 y 125.

español y para tal efecto deberá tomarse en cuenta la capacidad contributiva de las personas antes indicadas. También, considera que este principio debe estar interrelacionado con otros «principios rectores de la política económica», que se encuentran preceptuados en los artículos 39 y subsiguientes de la Constitución española, estableciendo que en oportunidades por medio de técnicas fiscales «cita las exenciones» se llega a prerrogativas del principio de generalidad; en tal sentido jurisprudencias del Tribunal Constitucional, han dado su visto bueno a tales excepciones, es decir, la exención en cuestión es otorgada en vista de principios afines como lo son el de legalidad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad. Luego, con acomodo a tales jurisprudencias, es propicio significar, la desigualdad del trato que conlleva la exención, ya que ante la apreciación colectiva las mismas deben ser representativas de una justificación razonable y proporcionada²²⁷.

En virtud de las incidencias suscitadas en torno al principio de la generalidad, son varias las sentencias esgrimidas por el Tribunal Constitucional español, a saber: Sentencia 50/1995, de 23 de febrero (FJ6) en la cual se destaca la importancia de la solidaridad para el sostenimiento de las cargas públicas haciendo hincapié en la consideración de la capacidad económica y en la atención al artículo 31.1 de la Constitución y así contrarrestar el fraude fiscal...Considera el Tribunal Constitucional que el llamado a tributar proviene de los principios de generalidad y solidaridad en cuya aplicación debe intervenir un sistema tributario justo²²⁸.

²²⁷ Vid. Sentencia 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96) tomada de Cazorla Prieto, L.M.; Derecho Financiero y Trib..., cit., p.124, donde se estipula que «La expresión “todos” absorbe el deber de cualquier persona, física o jurídica, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por su relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario».

²²⁸ Vid. STC/50/1995, de 23 de febrero (FJ6) Principio de generalidad. El deber de contribuir como deber general y la proscripción del fraude «La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación al respecto de los países de nuestro entorno geográfico y cultural. La

En este sentido, a nuestro entender, la adecuación de las nuevas tecnologías telemáticas, con la consecuente exigencia del cumplimiento de deberes formales a través de estos novedosos instrumentos, conlleva a la apreciación de «quienes tienen aptitud de conocimientos informáticos, y quienes tienen actitud de recursos económicos, para asumir la innovación, lo cual aplica tanto a los administrados como a la Administración pública cuya orientación debe estar dirigida tanto a la eficiencia como a la equidad».

elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tenían que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar.» Fuente: _Cubero Truyo, A., García Berro, F.; *Recopilación Sistematizada de la Doctrina Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Sevilla, Mergablum, 2003, p. 48. También, según ha sentenciado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, el principio de generalidad implica el conocimiento de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que de acuerdo a la ley compete el deber de contribuir, dicho mandato debe hacerse efectivo cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura. Cfr. Sentencia TSJ/SC, 21.11.2000, Ponente: Peña Torrelles, H., caso: Heberto Contreras Cuenca vs. IVA, consultada en: www.tsj.gov.ve, en la cual se establece «Así, observa esta Sala Constitucional que el accionante denuncia como violado el principio de la generalidad del tributo contenido en el artículo 133 de la Constitución de 1999 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 316 eiusdem, e igualmente y por vía de consecuencia, denuncia la violación del artículo 317 también del texto constitucional, por cuanto -a su decir- (...) la obligación que le atribuye la norma del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no tiene como destinatario de esta contribución, al Estado ni a ningún organismo público SINO (sic) a los particulares determinados por el artículo 1º de la Ley, como contribuyentes: es decir, que el traslado del impuesto, allí contemplado, actúa como una fórmula de indemnización, al contribuyente, de la pérdida sufrida con ocasión del pago del impuesto y hace que, en definitiva, éste NO (sic) contribuya a los gastos públicos (...) (Subrayado del accionante). En tal sentido, observa esta Sala Constitucional, que el principio de la generalidad del tributo, contenido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, representa uno de los pilares principales del sistema tributario, según el cual todos deben coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos. En efecto, el principio de generalidad...Así las cosas, el impuesto indirecto de tipo valor agregado desde todo punto de vista se encuentra inmerso dentro del principio de la generalidad, tanto desde el punto de vista de los actos o situaciones gravadas, como desde el punto de vista del universo de los contribuyentes, ya que siempre que se realice alguno de los hechos imponibles tipificados en la ley, surgirá necesariamente la obligación del contribuyente de pagar el tributo. Ahora bien, en el caso de autos, observa esta Sala Constitucional que tal principio no resulta infringido por la norma contenida en el hoy artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de fecha 3 de agosto de 2000, debido a que el impuesto soportado por los consumidores como consecuencia de la traslación del tributo, no opera como una indemnización para los sujetos pasivos señalados en la ley en comento, sino que estos últimos, se encuentran en la obligación de enterar el aporte recibido por concepto de dicho tributo al Fisco Nacional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que se cumple de esta manera la obligación de todo ciudadano de contribuir a los gastos públicos, tal como lo establece el artículo 133 de la Constitución de 1999. En efecto, tal y como acertadamente lo apunta el autor Oswaldo Padrón Amaré... Con base a lo transcrito anteriormente, esta Sala observa que el tributo de tipo valor agregado no sólo no violenta el principio cardinal de la generalidad del tributo sino que ayuda a racionalizar la carga tributaria dentro del sistema impositivo nacional».

3.2.2. Antecedentes sobre la inclusión de medios informáticos y telemáticos en la legislación tributaria española, aspectos legales actuales del uso de estos medios de información

Según, la doctrina más atenta²²⁹, la utilización de los sistemas informáticos o medios telemáticos no estaba preceptuada en el contenido de la Ley 230/1963, General Tributaria y en las modificaciones subsiguientes fue establecida la consideración de los mismos. Así, en la redacción de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, surge el artículo 96.1 estipulando la presentación de declaraciones y otros documentos tributarios por los referidos medios. Luego, en el artículo 105.3 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se prevé la práctica de notificaciones y la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos²³⁰. Antes de que se estableciera en la Ley General Tributaria vigente, fue significativa la consideración de los medios informáticos en el contenido del artículo 112.4 de la Ley Orgánica de Protección de Datos, así como, la alusión que se hace de los mismos dentro de la nueva redacción del artículo 142.1 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al igual que la Ley 230/1963 y Ley 1/1998. Con la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, Ley General Tributaria, se estipula en su contenido el artículo 96, arquetipo del uso de la tecnología de la información y comunicación, el cual es objeto de nuestra consideración.

²²⁹ Cfr. Álvarez Arroyo, F., "El uso de tecnologías informáticas y telemáticas en el ámbito tributario: régimen jurídico", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Navarra, Aranzadi, 2010, pp. 218; 219; 220 y 221.

²³⁰ En la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social el artículo 105.8 establecía lo siguiente: «Para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el apartado 5 de este artículo, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso».

El éxito de un sistema de información tributaria viene aparejado de una serie de factores tanto externos como internos, según el criterio un criterio doctrinal especializado²³¹, las administraciones tributarias de diversos países y entre ellas Latinoamericanas están abocadas a la tarea de modernizar sus sistemas, lo que ha ocasionado una reorganización de esas instituciones. Así, la instauración de estas nuevas tecnologías con sus consiguientes efectos en procesos y personas impone una redefinición de las instituciones tributarias²³².

En cuanto a los aspectos legales que tutelan el uso de estos sistemas, es significativo expresar que el crecimiento demográfico ha despertado en los encargados de administrar el Estado, la inquietud de adecuarse al cúmulo de exigencias que provienen de sus ciudadanos, así como también, la necesidad perentoria de disponer de mecanismos que coadyuven al control de las actividades que ellos realizan. Así, a nuestro entender, viene a surgir la motivación que llevó a considerar por parte de los Poderes del Estado, la adecuación de la Administración Pública a la modernidad y a la aceptación de una nueva plataforma informática como medio de apoyo al quehacer administrativo. En tal sentido, se puede decir que para el sector privado el hecho de considerar la adaptación a un nuevo modelo de gestión es simple, ya que se atiende con una modificación de los procedimientos existentes y con la adquisición de los activos necesarios, en tanto que para la Administración estatal, tal cometido conlleva a una modificación legal sustantiva y adjetiva en lo que a Derecho se refiere, toda vez, que tanto la Constitución española como la de otros países, sujetan al principio de legalidad y reserva de ley, todos los actos administrativos de sus poderes públicos²³³.

²³¹ Cfr. Armas A., M., Colmenares de Eizaga, M., "Las Nuevas Tecnologías en las Administraciones Tributarias", en *TELEMATIQUE*, Volumen 6 - Número 3 - Año 2007.

²³² Según esta doctrina, el Estado venezolano, a través del Ministerio de Ciencia y Tecnología, propugna «el desarrollo de estrategias, políticas, programas y marco regulatorio, de manera coordinada y articulada entre los órganos del poder público y el sector privado, principalmente con el sector productivo, de forma tal, que permita la inversión, el desarrollo y la consolidación de las tecnologías de información y comunicación (TIC's) en todos los ámbitos del Estado y de la sociedad». Vid. Álvarez Arroyo, F.; El uso de tecnologías informáticas y telem...cit., pp. 218; 219;-220 y 221.

²³³ Vid. *Constitución española*, la cual en su artículo 31 establece «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema

Con estos señalamientos, se pasa a incursionar en el ordenamiento legal español en busca de la trayectoria que en el orden jurídico administrativo ha tenido la aceptación de los medios telemáticos para su aplicabilidad en el quehacer de la Administración Pública, por lo tanto, se aprecian los aportes de una significativa doctrina²³⁴ para quien la aceptación de la aplicabilidad de la tecnología a las actividades de la Administración Pública tiene su origen en el año 1958, con la promulgación del artículo 30 de la Ley de Procedimientos Administrativos, de allí sigue la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común, con estipulaciones más precisas sobre el uso de la telemática por parte de la Administración calificada de un poco más programática. Luego, Real Decreto 263/1996 estipula la aplicación de medios telemáticos o informáticos regulando de acuerdo al contenido de su artículo 45 el uso de tecnología de información y comunicación en la Administración del Estado, con exigencias sobre la técnica a utilizar y apreciaciones de índole jurídico en las referidas tecnologías. De igual forma, el acaecimiento de la Ley Orgánica 15/1999 de Protección a los Datos de Carácter Personal, la cual denota como relevante para el marco jurídico de la Administración electrónica en España.

tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. « De igual forma, la *Constitución venezolana* estipula la reserva legal general en su Artículo 137. La Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen. Artículo 141. La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho. Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:...15. El régimen del comercio exterior y la organización y régimen de las aduanas.32. La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales; la civil, mercantil, penal, penitenciaria, de procedimientos y de derecho internacional privado; la de elecciones; la de expropiación por causa de utilidad pública o social; la de crédito público; la de propiedad intelectual, artística e industrial; la del patrimonio cultural y arqueológico; la agraria; la de inmigración y poblamiento; la de pueblos indígenas y territorios ocupados por ellos; la del trabajo, previsión y seguridad sociales; la de sanidad animal y vegetal; la de notarías y registro público; la de bancos y la de seguros; la de loterías, hipódromos y apuestas en general; la de organización y funcionamiento de los órganos del Poder Público Nacional y demás órganos e instituciones nacionales del Estado; y la relativa a todas las materias de la competencia nacional...».

²³⁴ Cfr. Álvarez Arroyo, F., "El uso de tecnologías informáticas y telem...", cit., pp. 215; 216 y 217.

En el mismo orden de ideas, la aparición de la Ley 24/2001, 27 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, modifica la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común, para resolver la creación de los registros telemáticos, generalizados en las administraciones públicas españolas. Se hace necesario significar que inmediatamente referida Ley se desarrolla a través del Real Decreto 209/2002, el cual en su contenido viene a normar registros y notificaciones telemáticas pero también regula la emisión de certificados electrónicos y la dirección electrónica única. Destáquese, que a plenitud del acontecer tecnológico, surge la Ley 34/2002, de Servicios de la Sociedad de la información y de Comercio Electrónico, donde se establece la incorporación al ordenamiento jurídico español de Directivas del Parlamento Europeo²³⁵ y la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firmas Electrónicas, la cual regula la Administración electrónica con contenido referido al concepto de documento electrónico, su carácter probatorio, la utilización de firmas electrónicas a cargo de la Administración pública y el DNI electrónico. Se considera por lo tanto, el 2007 año clave en estos menesteres informáticos desde el punto de vista legislativo, dado a la publicación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, fundando con su aseveración de que este instrumento viene a

²³⁵ En cuya exposición de motivos estipula «La presente Ley tiene como objeto la incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2000/31 /CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio (LCEur 2000, 1838), relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información, en particular, el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). Asimismo, incorpora parcialmente la Directiva 98/27/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo (LCEur 1998, 1788), relativa a las acciones de cesación en materia de protección de los intereses de los consumidores, al regular, de conformidad con lo establecido en ella, una acción de cesación contra las conductas que contravengan lo dispuesto en esta Ley. Lo que la Directiva 2000/31/CE denomina "sociedad de la información" viene determinado por la extraordinaria expansión de las redes de telecomunicaciones y, en especial, de Internet como vehículo de transmisión e intercambio de todo tipo de información. Su incorporación a la vida económica y social ofrece innumerables ventajas, como la mejora de la eficiencia empresarial, el incremento de las posibilidades de elección de los usuarios y la aparición de nuevas fuentes de empleo. Pero la implantación de Internet y las nuevas tecnologías tropieza con algunas incertidumbres jurídicas, que es preciso aclarar con el establecimiento de un marco jurídico adecuado, que genere en todos los actores intervinientes la confianza necesaria para el empleo de este nuevo medio. Eso es lo que pretende esta Ley, que parte de la aplicación a las actividades realizadas por medios electrónicos de las normas tanto generales como especiales que las regulan, ocupándose sólo de aquellos aspectos que, ya sea por su novedad o por las peculiaridades que implica su ejercicio por vía electrónica, no están cubiertos por dicha regulación».

ser la pieza angular de la Administración Electrónica²³⁶. Finalmente para la doctrina, la Ley 56/2007, de 28 diciembre de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información que modifica la Ley 34/2002, de 11 de julio de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, así como la Ley de Firmas Electrónicas, deben ser consideradas como normas fundamentales para la aplicabilidad de los sistemas telemáticos de la Administración electrónica en la Nación española²³⁷.

A lo antes expresado cabe agregar, que en relación al estudio del tratamiento de los medios telemáticos o informáticos dentro del contenido de la

²³⁶ La cual en su exposición de motivos establece «Sin embargo, el desarrollo de la administración electrónica es todavía insuficiente. La causa en buena medida se debe a que las previsiones de los artículos 38, 45 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común son facultativas. Es decir, dejan en manos de las propias Administraciones determinar si los ciudadanos van a poder de modo efectivo, o no, relacionarse por medios electrónicos con ellas, según que éstas quieran poner en pie los instrumentos necesarios para esa comunicación con la Administración. Por ello esta Ley pretende dar paso del “podrán” por el “deberán”».

²³⁷ En otros sistemas tributarios, también se ha propiciado una trayectoria para la instauración de sistemas de tecnología de punta que coadyuven a las administraciones tributarias de estos países a la consecución de los fines que la Constitución y las leyes les encomiendan, tal es el caso del sistema tributario venezolano donde la incorporación de los medios telemáticos o informáticos, surge de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la cual en su artículo 110 estipula la necesidad de « la ciencia, la tecnología, el conocimiento, la innovación y sus aplicaciones y los servicios de información necesarios por ser instrumentos fundamentales para el desarrollo económico, social y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional.» Estableciéndose, el Ministerio del Poder Popular para la Ciencia, Tecnología e Industrias Intermedias, como responsable de su ejecución. A esta disposición constitucional se suman la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, que regula de forma general las telecomunicaciones para asegurar el derecho de los ciudadanos a la comunicación y a la realización de actividades económicas, a través de medios comunicacionales dentro del marco legal que establece la Constitución nacional. También, la Ley Especial Contra Los Delitos Informáticos, brinda protección integral a los sistemas que utilicen tecnologías de información, a la prevención y sanción de los delitos realizados contra dichos sistemas o sus componentes y los cometidos mediante el uso de estas. Por su parte, la Ley Orgánica de la Administración Pública, estipula en su artículo 12 que para dar cumplimiento a los principios establecidos en su contenido, los órganos y entes que esta ley regula, deberán adecuarse a las nuevas tecnologías científicas como lo son los sistemas electrónicos, informáticos y telemáticos, debiendo los mismos ser ejecutados tanto en su organización como en su funcionamiento y relación con las personas. De igual forma, la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, tiene por objeto establecer los principios orientadores que con relación a la ciencia, tecnología e innovación y sus aplicaciones. A su vez, el Decreto N° 825, emitido el 10 de mayo de 2000, que establece el acceso y el uso de Internet como política prioritaria para el desarrollo cultural, económico, social y político del Estado. En este mismo sentido, el Decreto Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, N°. 1.024, del 10-02-2001, publicada en Gaceta Oficial N°. 37.148 del 28-02-2001, otorga y reconoce la eficacia y valor jurídico a los mensajes de datos, los cuales vienen a significar, la información inteligible ofrecida en formato electrónico y que puede ser almacenada o intercambiada por cualquier medio.

codificación tributaria española, han surgido diversos aportes doctrinales. Así, para una prestigiosa doctrina de la tributación²³⁸, la consideración de las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva LGT de 2003, es algo que se esperaba, toda vez, que los informes preliminares a su elaboración lo exigían de manera muy especial, ya el informe del 2001 denotaba la importancia de la aplicación de las tecnologías informáticas y telemáticas en los tributos y también, debido a que en la exposición de motivos de la ley en comento, se destacan las bondades que podían aportar estas tecnologías al quehacer de la Administración tributaria. De tal forma, que en el capítulo primero de la Ley referida se establecen varios preceptos dirigidos a tal fin. Sin embargo, los mismos son considerados impropios, fuera del contexto de lo que se establece en el contenido que debe tener una norma de este rango.

El análisis del artículo 96 de la LGT, permite expresar que la inspiración que en su criterio tuvo el legislador para su redacción reposa en el contenido del artículo 45 de la Ley 30/1992, que en líneas generales, tiene una limitada eficacia jurídica. En el apartado primero del artículo 96 de la Ley en comento, se aprecia un carácter programador y promocional en la utilización de los medios telemáticos o informáticos, en el apartado segundo se contempla una simple autorización para que el ciudadano o administrado entable relaciones con la Administración tributaria a través de los medios telemáticos o informáticos, a su vez, en el tercer apartado se explanan disposiciones que permiten la identificación de la Administración tributaria actuante, así como de los órganos a los cuales compete la programación y supervisión de los medios de información, incorporándose sólo disposiciones

²³⁸ Cfr. Ruiz García, J.R., “Los principios gen..., cit. pp. 397 y 398, quien al explicar las consideraciones que con relación a la aplicabilidad de la tecnología en el medio tributario destaca «... que el acceso a través de internet a las publicaciones y la información previstas en los artículos 86 y 87 será gratuito (artículo 86.4) o que las actuaciones de información se podrán efectuar mediante el empleo de medios electrónicos, informáticos o telemáticos (artículo 87.3), son materias ajenas a una ley de estas características o mera obviedades. Otras veces la norma carece de virtualidad jurídica efectiva y se limita a una remisión a la discrecionalidad administrativa, como sucede en el artículo 92.4 a propósito de la posibilidad de ejecutar la colaboración social a través de técnica y medios informáticos o telemáticos. A su vez, el artículo 95.2, relativo a la cesión de información de carácter tributario, se limita a expresar una mera preferencia que agota sus efectos en las relaciones interadministrativas».

elementales y mínimas. Como muy elemental, se ha denotado el contenido del apartado cuarto al estipular la aprobación que requieren los programas electrónicos telemáticos e informáticos que tenga a bien utilizar la Administración tributaria, ya que dicho apartado que se remite a lo reglamentariamente dispuesto. Y como bastante relevante, se considera lo preceptuado en el apartado quinto al disponer sobre la validez y eficacia de los documentos que se emitan a través de los medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pero, hay que estar atentos a la operatividad de lo establecido en la ley, al condicionar dicho contenido al cumplimiento de todo lo que se estipule en cuanto a garantías y requisitos en la norma aplicable²³⁹.

«Como casi siempre suele ocurrir, la norma camina detrás de la realidad, intentando acotarla o encauzarla a posteriori.», de esto se hace eco una destacada doctrina²⁴⁰, para quien la novedad que acompaña la implementación de los sistemas telemáticos ha hecho que la legislación sobre el tema tenga un carácter fragmentario. Por lo tanto, la codificación de la utilización de los medios informáticos o telemáticos es observada como poco realista en los actuales momentos y quizás por ello el legislador ha configurado el artículo 96 de la LGT con un matiz notablemente genérico, susceptible de diversos desarrollos a fin de dar estabilidad al contenido del mismo. Si tomamos en cuenta que se legisla un tema que atañe a la llamada sociedad de la información, se debe considerar que a la misma se incorpora el sujeto pasivo, a quien corresponde el cumplimiento de obligaciones materiales y formales que surge de la relación jurídica tributaria. Por lo tanto, hay que considerar que tal innovación debe ser asequible a la generalidad de los ciudadanos, toda vez que ello implicaría una gestión más eficaz y fluida mediante los instrumentos de colaboración social que establece el artículo 92 de antes citada Ley.

²³⁹ Cfr. Ruiz García, J.R., “Los principios generales de la aplic...”, cit., pp. 397 y 398

²⁴⁰ Cfr. Morillo Velarde del Peso, J.A., *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2004, pp. 645 y ss.

El análisis doctrinal del artículo 96 de Ley en comento, comienza haciendo alusión a la facultad que se otorga a la Administración tributaria para promover el uso de las técnicas telemáticas e informáticas en el desarrollo de sus actividades y en la aplicación de sus competencias. Se resalta el hecho de que en el siguiente apartado se declara el derecho que tienen los ciudadanos a entablar relación con la Administración tributaria por medio de técnicas informáticas y telemáticas, denotando que el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, sujeta estas comunicaciones en su artículo 5 a varios requisitos²⁴¹, del cual, según la doctrina, se desprende lo siguiente: – Garantía completa de la disponibilidad y acceso a los medios telemáticos y técnicas informáticas en las condiciones que en cada caso se establezcan. – La misma deberá ser compatibles con los sistemas telemáticos e informáticos usados, tanto por el ente emisor como por el destinatario, incluyendo la utilización de códigos y formatos o diseños de registro establecidos por la Administración General del Estado. – Implementar medidas de seguridad tendentes a contrarrestar la interceptación y alteración de las comunicaciones, así como, los accesos no autorizados. Por otra parte, se debe apreciar que los apartados tercero y cuarto, regulan el uso de la informática en el ejercicio de las competencias administrativas, sometiéndolos a unos requisitos genéricos tanto materiales: los cuales estipulan que las actuaciones que utilicen medios y técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas habrán de garantizar la identificación del órgano actuante y el ejercicio de su competencia; como formales: que establecen que los programas y aplicaciones informáticos deberán ser aprobados en la forma reglamentariamente estipulada. A nuestro entender, debe reconocerse a este

²⁴¹ Vid. El Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, el cual en su artículo 5 estipula lo siguiente «Artículo 5. Aplicaciones sometidas a aprobación. 1. Los programas y aplicaciones que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado para el ejercicio por los órganos y entidades del ámbito de la Administración General del Estado de las potestades que tienen atribuidas deberán ser objeto de aprobación y difusión pública en los términos regulados en el presente Real Decreto. 2. No será precisa la aprobación y difusión pública de los programas y aplicaciones cuya utilización para el ejercicio de potestades sea de carácter meramente instrumental, entendiéndose por tales aquellos que efectúen tratamientos de información auxiliares o preparatorios de las decisiones administrativas sin determinar directamente el contenido de éstas».

aporte doctrinal, la calificación de genérico que otorga al artículo 96 de la LGT que en su apreciación adecúa el instrumento legal a futuras variaciones, a las cuales, la utilización de medios telemáticos o informáticos están muy propensos dada la dinámica que tienen los mismos²⁴².

Por su parte, otra distinguida apreciación doctrinal²⁴³, resalta el carácter reservado de los datos telemáticos de trascendencia tributaria que preceptúa la LGT²⁴⁴. Recomienda considerar, que en el contenido del artículo 95.2 se estipula la cesión de información a través de medios telemáticos o informáticos, lo cual tiene una connotación preferente. Así, los sistemas informáticos o telemáticos abren nuevas posibilidades entorno a la aplicación de los tributos ya que permiten agilizar todos aquellos procedimientos en los cuales intervengan varias entidades. En este sentido, tómesese en cuenta la interconexión entre los bancos de datos a nivel interno [para la gestión de tributos cedidos o el acceso desde las Secretarías Judiciales a los bancos de datos tributarios mediante el denominado “Punto Neutro Judiciales” así como, el tratamiento que se da a la cesión de información en materia tributaria establecida en procedimientos de índole internacional «interconexión de base de datos tributarios de las Administraciones de los Estados miembros para la gestión del Impuesto al Valor Agregado.»]

²⁴² Cfr. Morillo Velarde del Peso, J.A., *Comentarios a la Nueva Ley Gen...*, cit. pp. 645 y ss.

²⁴³ Cfr. Fernández Amor, J.A., “El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Navarra, Aranzadi, 2010, pp. 215; 216 y 217.

²⁴⁴ Vid. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 diciembre [RCL 2003, 29451) la cual en su artículo 95 establece «Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. 1. 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 encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:... 2. En los casos de cesión contemplados en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones Públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información».

El hecho de que en el contenido del artículo 95.2 se estipule «Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dicho medio no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información» implica que si la Administración pública, puede procurar, por sus medios o a través de la cesión, la debida información sobre los administrados, vía telemática o informática, éste no debe aportar ningún medio que sirva de prueba sobre la realidad de datos. A tal efecto, debe apreciarse que este derecho está condicionado a la existencia de determinados medios técnicos, ya que si no está establecida la conexión telemática o informática a la que se refiere el precepto, parece ser, que no cuenta el administrado con el derecho que se estipula²⁴⁵.

En consecución de lo antes expuesto, a nuestro criterio, en el despliegue de la tarea de adecuar la administración a los nuevos tiempos, AEAT ha sido pionera en el uso de las nuevas tecnologías de la información, fundamentalmente de los medios telemáticos, como medio de comunicación e interacción con el contribuyente. En tal sentido, AEAT viene ofreciendo a los usuarios en sus web servicios y procedimientos que han permitido la realización de trámites sin necesidad de desplazamiento y con plenas garantías jurídicas, contribuyendo así a la reducción de los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.2.3. El uso de la informática y telemática en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, especial referencia sobre el uso telemático en algunas las administraciones de las Haciendas locales españolas

Los medios telemáticos e informáticos han penetrado en la esfera administrativa de la AEAT y también están presentes en mayor o menor magnitud en los sistemas operativos de las Administraciones tributarias locales. Todo esto, con el cobijo de varias leyes tanto nacionales, como locales, a la cuales nos referiremos según sea el caso abajo y cuyos contenidos no sólo reglamentan la

²⁴⁵ Cfr. Fernández Amor, J.A., “El carácter reservado de los datos con tras...”, cit., pp. 215; 216 y 217.

instauración de estos medios tecnológicos, sino también, instan a su implementación para impregnar la Administración pública, de la eficiencia y agilidad que reclaman los nuevos tiempos y sus cada vez más numerosos usuarios.

Y es que el llamado a la buena atención del ciudadano, no es exclusivo de la CE y de las leyes administrativas instrumentadas para tal cometido, su connotación trasciende los límites nacionales, dicho llamado es considerado y recomendado por la UE, lo cual se aprecia en la Directiva 2006/ 123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo del 12 de diciembre de 2006, que en líneas generales relativas a los servicios en el mercado interior, busca eliminar las barreras y reducir las cargas burocráticas, a favor del libre establecimiento de los prestadores de servicios de los Estados miembros, así como la circulación de servicios entre los Estados miembros.

La antes referida Directiva propicia la colaboración entre los países en lo que a intercambio de información se refiere, también fomenta la labor conjunta de los países para evitar la duplicidad en las reglamentaciones y controles, a través de un sistema coherente que facilite las negociaciones entre los países de la Unión. En el Capítulo II de la Directiva en comento, específicamente en los artículos de 5 al 8 se observan directrices que instan al establecimiento de programas de modernización y simplificación, dentro de la administración, con medios telemáticos que ponga a disposición del usuario la realización a distancia de todos los procedimientos y trámites necesarios de un determinado servicio, hecho el cual ya acontecido en muchas Administraciones tributarias de la UE, tanto centrales como locales, al igual que en otras regiones del mundo.

Las administraciones tributarias, al adecuarse a los cambios que la modernidad le impone experimentan la experiencia de la innovación, de la reestructuración administrativa y de la adaptación de sus sistemas manuales a los sistemas informáticos y telemáticos, pero sobre todo a nuestro entender, tienen

una modificación de su filosofía administrativa en lo que planificación presupuestaria se refiere, en la configuración de sus planes operativos deben tomar en cuenta las previsiones necesarias para la actualización de la tecnología que se ha instaurado y perfeccionarla cada vez más. También, la experiencia indica que los oferentes de sistemas telemáticos e informáticos, tanto en lo que software como en lo que hardware se refiere²⁴⁶, utilizan la desactualización para la movilización de sus inventarios, por lo tanto quienes lo implementan deben estar atentos de que sus equipos no queden fuera del mercado en lo que a mantenimiento y garantía se refiere. Por otra parte, hay que tomar consideración la actitud variante que asume el usuario de la plataformas informáticas o telemáticas, que en los inicio de su utilización se torna reacia y desconfiada, pero luego al percatarse de las bondades que el sistema le reporta en comodidad y tiempo útil, pasa a ser cada vez más exigente, en el sentido de las múltiples tareas que desea realizar por dichos sistemas.

En nuestro juicio, la instauración de la telemática y la informática en las administraciones tributarias, conlleva a que estos organismos, ofrezcan el mejor y más útil servicio posible a los obligados tributarios o cualquier usuario común de estas tecnologías y en tal sentido nos acompaña una doctrina especializada²⁴⁷

²⁴⁶ Destáquese, por una parte que el término *hardware* se utiliza para hacer referencia de todas las partes tangibles de un sistema informático, es decir, sus componentes eléctricos, electrónicos, electromecánicos y mecánicos, de manera ilustrativa, son cables, gabinetes o cajas, periféricos de todo tipo y cualquier otro elemento físico involucrado. Por la otra, un sistema informático dispone de un soporte lógico es intangible llamado *software*. La Real Academia Española, define al hardware «Conjunto de los componentes que integran la parte material de una computadora» y al software «Conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora».

²⁴⁷ Cfr. Angulo Cascan, A., *La administración electrónica*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pp. 22 y ss. quien es del parecer de que adecuar la administración tributaria a la épocas modernas conlleva la implementación de normas que se adapten al comercio electrónico, a su vez, capacitar al personal de estas administraciones, así como a los usuarios de sus servicios en la utilización de la informática, afianzar la colaboración entre las administraciones con el óptimo aprovechamiento de las nuevas tecnologías instauradas sobre todo en lo que a información se refiere «...declaraciones, inspecciones, pagos, recursos, etc..., todo ello por vía digital». La amplitud en la exposición de esta doctrina sobre la tecnología informática en la administración pública y específicamente en la tributaria, agota las posibilidades de ser referenciada en su totalidad dentro de este contenido investigativo, no obstante, además de los criterios a los cuales ya nos hemos referido, cabe destacar también su incursión sobre la ética que debe tener el contribuyente, al igual que corresponde asumir a la administración tributaria en el correcto y sano uso de los sistemas telemáticos y informáticos, hecho al cual se hace referencia en los segmentos atrás, destinado a la ética de cara al

cuyo criterio es que «La tendencia es suministrar servicios electrónicos que aporten valor añadido al contribuyente». Bajo estos lineamientos debe privar entonces que el objetivo no es adecuarse a la modernidad por ser moderno, sino ir tras ella para brindar más eficiencia, mejor calidad, que los administrados observen que sus erogaciones al Fisco están justificadas, que los obligados tributarios o usuarios del sistema *on line* se den cuenta que tocar las puertas de la administración tributaria y ser atendidos desde su domicilio pone de lado las colas, las expectativas de si van escucharlo, si no se va a sobrepasar del horario establecido, si la documentación que lleva consigo es la requerida por la administración para atender su caso, en fin, todas las ventajas que implica estar en casa y penetrar en una institución y poder acceder a todos y cada uno de sus departamentos tan igual a si lo hiciera presencialmente.

Esta multitud de ventajas, su aplicación cabal y total es el reto, que en nuestra apreciación, tiene las administraciones tributarias, es lo que justifica su existencia y manifiesta lo fines de la gestión que se le ha encomendado, denota a su vez la transparencia del proceso que se ejecuta de cara al público, la invocación acertada de los principios de generalidad, de justicia, de igualdad, y de proporcionalidad, que deben acompañar toda gestión eficiente que demuestre que el Estado procura sus ingresos para redistribuirlos al pueblo en más y mejores servicios.

Visto todo lo que hasta este punto sea comentado de sobre las expectativas ante el acomodo de los sistemas informáticos y telemáticos en las administraciones públicas y especialmente en las administraciones tributarias, en las sucesivas líneas se presenta lo más someramente posible la experiencia hasta el momento de nuestras indagaciones, de la implementación de estas avanzadas

obligado tributario, así como, en el desarrollado en relación a la administración tributaria transparente o ética, así como también, lo correspondiente a las notificaciones electrónicas, referidas también atrás. Luego, esta doctrina trata las declaraciones electrónicas, junto a la declaración en nombre de tercero, los embargos telemáticos con su consiguiente subasta en la red. Igualmente, explana su preocupación ante la necesidad de blindar a las administraciones tributarias informatizadas, ante cualquier circunstancia que vulnere sus intereses.

tecnológicas que ocupan este segmento de la investigación, en la AEAT organismo central insigne de la gestión tributaria española, así como de las acontecidas en algunas administraciones de Haciendas locales que se ha tenido a bien seleccionar, bajo el criterio de la calidad ofrecida en su Web y las apreciaciones doctrinales que sobre su gestión informática y telemáticas se han producido. Seguidamente también, se denota la experiencia de la adecuación de los medios telemáticos e informáticos en otros sistemas tributarios, como el acontecido en *L'Agenzia delle Entrate* italiana y en el Sistema Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera, venezolano, bajo la pretensión también de apreciar al final de este capítulo como se valen todas estas administraciones tributarias de los sistemas informáticos y telemáticos para interrelacionarse e intercambiar no sólo datos e informaciones sobre sus administrados sino también sobre experiencias, así como, las competitividad que entre todas estas administraciones tributarias ha surgido en lo referido a la liderar la calidad en los servicios *on line* ofrecidos a sus administrados.

3.2.3.1. La técnica telemática en la Agencia Estatal de Administración Tributaria

La adecuación de las actividades administrativas de la AEAT a los requerimientos que la modernidad exige, se puede afirmar que comienza con la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo artículo 45 tratado por el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, dispone que las Administraciones Públicas deben promover el empleo y aplicación de técnicas y medios telemáticos para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, dando cabida a su vez, que los ciudadanos, cuando existan las posibilidades técnicas necesarias, tengan la posibilidad de relacionarse con las administraciones a través de procedimientos y medios electrónicos e informáticos, siempre atendiendo a los requisitos y garantías que deben existir para tales efectos. Luego, de modo más concreto viene a ser el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula

la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, la norma que específicamente da cabida a la presentación de solicitudes, escritos, documentos y comunicaciones por medios informáticos, electrónicos o telemáticos²⁴⁸.

Como respaldo también a las operaciones telemáticas, está el artículo 38 de la Ley 30/1992, que en su apartado nueve, adicionado por el artículo 68 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, declara que se podrán establecer registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos o comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos, siempre que cumplan con criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información.

Las regulaciones antes descritas, permiten a los órganos directivos de la AEAT de acuerdo con la habilitación conferida a su Presidencia, establecer órganos administrativos de rango inferior al de Subdirección General²⁴⁹, siendo así como se crea la sede electrónica de esta Administración tributaria. En tal sentido, AEAT, dispone de la correspondiente dirección electrónica de referencia <https://www.agenciatributaria.gob.es> la cual viene a representar su sede electrónica principal, a la que se puede acceder a través del portal de Internet <http://www.agenciatributaria.es>

²⁴⁸ Conforme a su disposición adicional tercera, este Real Decreto es de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios y a la aplicación de los tributos, a su vez, resulta de aplicación directa a los procedimientos administrativos no tributarios tramitados por la AEAT. Los registros telemáticos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, anteriormente citado, tienen la consideración de órganos administrativos al tener atribuidas funciones con efectos jurídicos frente a terceros.

²⁴⁹ Obsérvese: que es el apartado decimoquinto de la Orden de 2 de junio de 1994 («Boletín Oficial del Estado» del 9), por el cual se desarrolla la estructura de la Agencia Tributaria, siendo la primera normativa establecida al respecto la Resolución de 23 de julio de 2002, la segunda 3 de junio de 2005, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 15 de junio y la vigente la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT.

También, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos explana, en sus artículos 24, 25 y 26, una actualización normativa de la forma como se han de tratar los registros electrónicos, superando parte de la rigidez anterior al permitir la presentación de una mayor variedad de documentos electrónicos por parte de los ciudadanos. Por otra parte, la regulación del Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda, deja a salvo la especialidad propia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria²⁵⁰.

La sede electrónica comprende todos los órganos de la AEAT, a la cual corresponde su titularidad, extendiendo su cobertura de aplicación a todas las actuaciones y procedimientos de su competencia. La disposición gratuita y permanente a todos los ciudadanos es una de las características, a nuestro juicio, más significativa de la sede electrónica. A su vez, AEAT le corresponde responder por la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios relativos a la propia Administración a los que pueda accederse a través de la sede electrónica y, en su caso, de las subsedes²⁵¹. También, los departamentos,

²⁵⁰ La promulgación del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, amerita la adaptación de la regulación de los Registros Electrónicos de la Agencia Tributaria al nuevo marco legal. En tal sentido, el artículo 27 del nuevo reglamento estipula que la creación de registros electrónicos se efectuará mediante orden del Ministro respectivo o resolución del titular del organismo público, previa aprobación del Ministro de la Presidencia, salvo para los organismos públicos en los que no resulte preceptiva de acuerdo con su normativa específica de organización. Este es el caso de la Agencia Tributaria, cuya organización administrativa se rige por el artículo 103. Quince de la Ley 31/1990, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. De igual forma, la presente Resolución se ocupa de la novedosa figura de la sede electrónica, alumbrada en la mencionada Ley 11/2007, de 22 de junio, y que se configura como un trasunto electrónico de las tradicionales sedes físicas, estableciendo una clara asunción por las Administraciones Públicas titulares de su contenido y responsabilizándose por ello ante los ciudadanos. De acuerdo al artículo 3 del mencionado Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, las sedes electrónicas se crearán mediante por mandato del Ministro correspondiente o resolución del titular del organismo público, que deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado con un contenido mínimo reglamentariamente establecido. La mayoría de las relaciones jurídicas que dan lugar a la utilización del Registro Electrónico de la Agencia Tributaria tienen sin duda naturaleza tributaria. Sin embargo, es aconsejable utilizar el término ciudadano, en el amplio significado de la Ley 11/2007, de 22 de junio, dado que si bien todo obligado tributario es ciudadano, no siempre sucede lo contrario. Fuente: Documento BOE-A-2009-21051.

²⁵¹ En caso de las subsedes el procedimiento debe estar adecuado en los términos del artículo 7 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 11 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

servicios y demás órganos de la AEAT serán responsables de la gestión de los servicios puestos a disposición de los ciudadanos, de acuerdo a las normas internas elaboradas para tal fin.

La sede electrónica de la AEAT dispondrá del contenido y de los servicios a disposición de los ciudadanos previstos expresamente en el artículo 6 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre. Además de los contenidos explícitamente indicados en el Decreto recién citado, se puede resaltar entre otros, la información administrativa y tributaria relativa a los derechos y deberes de los ciudadanos, información detallada del calendario de días inhábiles a efectos de la presentación de documentos electrónicos en el Registro electrónico, el acceso a la información sobre actuaciones y procedimientos de contratación pública en los términos de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas con los efectos propios de la notificación por comparecencia. Igualmente, la atención telefónica o a través de servicios de mensajería (SMS), cuando esté estipulado y mediante los servicios correspondientes, donde se podrá formular sugerencias y quejas, también la sede electrónica dispondrá de una o varias direcciones electrónicas, o formularios, adecuados a tal propósito.

Todo lo que corresponde a: contenido y servicios de la sede electrónica de la AEAT, canales de acceso, registro electrónico, órganos competentes, documentos admisibles, presentación de documentación complementaria, admisión de documentación, así como, la incorporación de información, acreditación de la identidad, presentación de documentos y cómputo de plazos, anotaciones de los asientos en el registro electrónico, recibo de presentación, registro electrónico especial en materia de personal, se encuentran plenamente estipulado y desarrollado en la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la AEAT. En fin, una serie de bondades tanto para el ciudadano, bien sea inmerso en la calificación de obligado tributario o no y también para el

mejor y más cabal cumplimiento de la gestión que le compete a la Administración tributaria.

De acuerdo a los aportes informativos que se extraen, de un especialista conecedor del devenir de la AEAT ²⁵², su inicio en Internet data de 1996, ofertando los servicios de normativas e información, direcciones y teléfonos, calendarios, programas de ayuda, la información sobre aduanas, así como asistencia profesionales tributarios y entes públicos. En 1999, AEAT, pasa a ser la primera administración tributaria del mundo, que admitía la formulación y presentar de las declaraciones fiscales por Internet en un marco propicio de seguridad. Todo como es lógico y observamos atrás, después de la promulgación Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo. A partir del año antes señalado, vienen a generarse una serie de innovaciones que van acrecentado el prestigio telemático de la AEAT, al punto de obtener significativos reconocimientos de instituciones internacionales, como es el caso de las opiniones que en relación a gestión telemática formula la consultora Accenture²⁵³, la cual en un análisis de la gestión realizada por las organizaciones a través de las plataformas presentadas en Internet, expresa en el caso de la Web de la AEAT, su reconocimiento a la incorporación de presentación on-line de las declaraciones fiscales utilizando la modalidad de firma digital²⁵⁴. De

²⁵² Cfr. Ibáñez Peña, Jesús, "Ciberfisco 2005: La Agencia Tributaria en Internet", en *Carta Tributaria* monografías, 1ª quincena de junio 2005, pp. 3 y ss.

²⁵³ Disponible en: www.accenture.com

²⁵⁴ Sistemas de firma electrónica en la AEAT, está estructurado de forma tal, que para las personas físicas se establece el DNI electrónico basado en lo estipulado en la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, en donde se estipula que las personas físicas podrán, en todo caso, utilizar los sistemas de firma electrónica incorporados al Documento Nacional de Identidad en su relación por medios electrónicos con las Administraciones Públicas. Para confirmar que el DNI electrónico funciona correctamente puede utilizar el servicio VALIDE o la aplicación del Cuerpo Nacional de Policía que verifica también el funcionamiento del DNIE: en la dirección [http://www.dnielectronico.es/como utilizar el dneie/verificar.html](http://www.dnielectronico.es/como_utilizar_el_dnie/verificar.html). En los trámites que requieren del uso de DNI electrónico en la Sede electrónica de la AEAT, se muestran en pantalla un candado, al hacer un llamado en el enlace del trámite, se muestra una ventana con los certificados, entre los que aparece el DNI electrónico, para que pueda aceptar y continuar con la operación que desea realizar. De igual forma, la presentación de una declaración o el envío de formularios requieren que acepte por segunda vez el DNI electrónico para poder firmar el envío de datos de forma segura. Es importante resaltar que presenta los Sistemas de identificación y autenticación electrónica mediante firma electrónica avanzada y los Sistemas de identificación y autenticación electrónica distintos de la firma electrónica avanzada. Los primeros de común acuerdo a lo establecido en la Ley de Firma Electrónica 59/2003, de cuyo contenido se desprende que, un certificado electrónico es un documento

igual forma, denota como un hecho relevante el incorporar telemáticamente un servicio de subastas de los inmuebles embargados, lo cual permite a su usuario participar on-line en la subasta. También, prestigiosas instituciones nacionales, han resaltado la labor que dentro del quehacer telemático ha ejercido la AEAT, a tal efecto sus comentarios van en dirección al premio eEurope 2003 de administración electrónica, obtenido por la misma.

El avance tecnológico del cual dispone la AEAT, a través de la implementación de la telemática y la informática en sus sistemas, en cierta forma ya no es de su uso exclusivo, dado a que toda esa información elaborada o custodiada por la administración estatal de los tributos en el ámbito español es gran interés para las empresas, instituciones educativas y de investigación, al igual que para muchos ciudadanos. Además, debido las condiciones imperante en el ámbito público en lo que a requerimiento de información se refiere, reaparece la expresión « OpenGovernment »²⁵⁵ lo cual llama la atención de AEAT, y en tal

firmado electrónicamente por un prestador de servicios de certificación que vincula unos datos de verificación de firma (clave pública) a un firmante y confirma su identidad. Los segundos sistemas están basados en la Ley 11/2007, que establece como principio general de aplicación a las relaciones electrónicas con los ciudadanos el de proporcionalidad, en cuya virtud sólo se exigirán las garantías y medidas de seguridad adecuadas a la naturaleza y circunstancias de los distintos trámites y actuaciones. De acuerdo con el citado principio, se considera procedente la no exigencia de certificados electrónicos o del uso del DNI electrónico para el caso de determinados trámites o actuaciones en los que concurren circunstancias que hagan aconsejable la admisión de otros sistemas de identificación electrónica. Por su parte, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, contiene algunos preceptos relativos a los mencionados sistemas de firma electrónica. Concretamente, en su artículo 11 se refiere a “otros sistemas de firma electrónica” diferentes de los incorporados al Documento Nacional de Identidad y de los sistemas de firma electrónica avanzada. Disponible: https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/_Componentes_/Utilidades/Firma_electronica.shtm

²⁵⁵ OpenGovernment o gobierno abierto doctrina política que sostiene que los temas de gobierno y administración pública deben ser abiertos a todos los niveles posibles en cuanto a transparencia, esto debe ir unido a la creación de espacios permanentes de participación ciudadana y colaboración ciudadana. Para una doctrina dedicada al tema, [El término Gobierno abierto (Open Government) no es nada nuevo. A fines de los años 70 del siglo pasado, apareció por primera vez de manera oficial en el espacio político británico. Como lo afirman Chapman y Hunt (1987), en su plano original se refiere a diversas cuestiones relacionadas con el secreto de Gobierno e iniciativas para “abrir las ventanas” del sector público hacia el escrutinio ciudadano en aras de reducir la opacidad. Sin embargo, a lo largo de los años dicha primera aproximación fue depurándose para ir definiendo la capacidad que los ciudadanos tienen en una democracia para sostener un Gobierno plenamente responsable por sus acciones y para evaluar la validez de las medidas que adopta. Ello también se refiere a los derechos de los ciudadanos frente a la información que de ellos disponen las organizaciones públicas y su adecuado manejo. Así, por casi más de dos décadas y sin mucho protagonismo en los titulares de prensa, hablar de Gobierno abierto significó debatir acerca del acceso y la

sentido, da un paso más hacia la novedad en la utilización de sus sistemas telemáticos e informáticos, elaborando un Plan de medidas de impulso para la reutilización de la información que está en su poder, en busca de satisfacer las exigencias que al respecto tiene la ciudadanía.

El Plan de medidas de impulso de reutilización de la información en la AEAT, tiene como finalidad procurar mejorar el flujo de información a disposición de los ciudadanos de forma tal de optimizar sus derechos en tal sentido y a su vez proyectar una mayor transparencia en la acción del Estado contiene las líneas de acción previstas para cumplir con lo dispuesto tanto en la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público, así como también, lo estipulado en el Real Decreto 1495/2011, de 24 de octubre, al igual de lo descrito en el contenido del artículo 95 de la LGT, normas éstas que regulan y especifican la acción a seguir por la AEAT, en la configuración y aplicación del referido Plan²⁵⁶. En líneas generales de dicho instrumento normativo de reutilización de información, se desprende: la Administración tributaria tiene en su haber un considerable volumen de información no declarada reservada y que

libertad de información, la protección de datos, la reforma de las leyes sobre secretos oficiales y la necesidad, en una democracia sana, de poder obtener información sobre las actividades del gobierno y sobre su disponibilidad para la opinión pública y el ciudadano común (Chapman y Hunt, 1987)]. Cfr. Ramírez Alujas, A.V.: Gobierno abierto y modernización de la gestión pública: Tendencias actuales y el (inevitable) camino que viene. Reflexiones seminales, en Revista Enfoques, Vol.IX, No. 15, 2011, pp. 99.

²⁵⁶ El artículo 1 de la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, establece que la aplicación de esta ley se hará sin perjuicio del régimen aplicable al derecho de acceso a los documentos y a las especialidades previstas en su normativa reguladora. Además en el artículo 3, apartado 3.b) se excluye la aplicación de la ley a documentos relacionados con actuaciones sometidas por una norma al deber de reserva, secreto o confidencialidad. También, el artículo 95 de la LGT establece expresamente el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria en los términos siguientes «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 encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros...». Por otra parte, el artículo 99.5 de la LGT establece que «el acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente (...) y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta Ley». Destáquese que en aplicación de lo previsto en el artículo 3.3ª de la ley 37/2007, se excluye del ámbito objetivo de aplicación del presente Plan, la información tributaria declarada reservada por el artículo 95.1 de la LGT, así como los documentos y registros incorporados a expedientes que formen parte de un procedimiento tributario y obren en los archivos administrativos de la Agencia Tributaria.

puede resultar de alto interés para ciudadanos, instituciones y empresas, por su impacto y valor. Esa información disponible en la Web de la AEAT, tiene una importancia como instrumento histórico, referencial y estadístico. Se encuentra dispuesta de manera objetiva y por lo tanto no está referida a contribuyentes concretos. El ámbito objetivo del Plan de impulso de la reutilización de la información se concreta en la información estadística elaborada por la AEAT, tanto en el ámbito tributario como en el aduanero-así como en aquellos otros conjuntos de datos integrados por información no declarada reservada y que resulte de alto impacto y valor para los agentes que los reutiliza²⁵⁷.

3.2.3.2. La técnica telemática en la Administración tributaria del Ayuntamiento de la Comunidad de Madrid

La Agencia Tributaria Madrid es un Organismo Autónomo con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio propio y autonomía funcional para el ejercicio de sus cometidos. Tiene claramente establecidas todas las potestades administrativas que han de regir el cumplimiento de sus fines, de acuerdo a la legislación estipulada para ello y a los Estatutos que de la misma se desprenden. Como marco jurídico para la instauración de medios telemáticos e informáticos en el Ayuntamiento de Madrid, han sido varias las regulaciones que han surgido al respecto, sin embargo, a manera de referencia se puede destacar la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, contentiva de medidas para la modernización del Gobierno local madrileño, la cual propicia llevar su administración hacia una gestión más ágil y eficaz, colocando al ciudadano como referencia, de manera que el mismo participe en la actividad municipal y en la defensa de sus derechos en consecución de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, por lo cual se crea una Comisión de Sugerencias y Reclamaciones.

²⁵⁷ Vid. *Plan de medidas de impulso de la Reutilización de la Información*, AEAT, Madrid, noviembre de 2012.

Ley 57/2003, de 16 de diciembre, insta a las administraciones municipales a utilizar la tecnología de la información y la comunicación, en la presentación de documentos, en la realización de trámites, en la aplicación de encuestas o consultas ciudadanas. Por otra parte, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 26 de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid²⁵⁸, la Agencia Tributaria de Madrid, ejerce como propias, en nombre y por cuenta del Ayuntamiento de Madrid, las competencias municipales de gestión en materia tributaria y las relativas a todos aquellos recursos públicos cuya gestión le corresponda o se le encomiende. Está adscrita al Área competente en materia de Hacienda, cuyo titular ejerce la dirección estratégica de la misma, la evaluación y el control de los resultados de su actividad. Los créditos y la recaudación obtenidas de los tributos o recursos de derecho público gestionados por la Agencia serán titularidad del Ayuntamiento de Madrid, así como, cuando correspondan, de los organismos autónomos dependientes de éste a cuyo favor hubiesen sido ordenados e impuestos, y como tales figurarán en el presupuesto y contabilidad de los mismos, siendo parte, a todos los efectos, de la Tesorería municipal y de común acuerdo a lo dispuesto en el artículo 194 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.²⁵⁹ También, los órganos de la Agencia y las

²⁵⁸ Vid. Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, establece la organización y estructura ejecutiva del Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, realizando una distribución competencial entre sus distintos órganos superiores y directivos en búsqueda de una utilización eficaz y eficiente de los recursos municipales, así como un mejor servicio público para los ciudadanos, todo ello en el marco del programa político del Gobierno de la ciudad de Madrid, siendo importante destacar que en su artículo 26 se establece el Ente autónomo de gestión tributaria en los términos siguientes «1. Para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión, el Pleno podrá crear un ente autónomo de gestión tributaria, responsable de ejercer como propias las competencias municipales de gestión en materia tributaria. 2. El Pleno determinará las competencias, organización y funcionamiento de dicho ente, al que corresponderá ejercer la función de recaudación, respetando, en su caso, lo dispuesto en la legislación básica en materia de gobierno y administración local. 3. La función de recaudación se ejercerá por el titular del ente de gestión tributaria, así como por los funcionarios adscritos al mismo de acuerdo con las disposiciones que, en su caso, se adopten.

²⁵⁹ Vid. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE» núm. 59, de 09/03/2004, cuyo artículo 194, establece la Definición y régimen jurídico, en los términos siguientes «1. Constituyen la tesorería de las entidades locales todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos, de la entidad local, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias. 2. Los preceptos contenidos en el presente capítulo serán de

entidades de crédito que actúen de cualquier modo como colaboradoras en la recaudación, ingresarán los fondos obtenidos directamente en las cuentas designadas al efecto por el Ayuntamiento.

La Agencia Tributaria Madrid desarrollará sus funciones, tanto mediante actuaciones propias como a través de la cooperación, pudiendo establecer acuerdos y convenios con otras Administraciones y entidades públicas y privadas. En el desarrollo de sus funciones de gestión, inspección, recaudación, y demás funciones públicas que se le atribuyen, la Agencia Tributaria Madrid se regirá por lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; en la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección, y en las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones²⁶⁰.

En lo que la implementación de medios telemáticos e informáticos se refiere el Ayuntamiento madrileño pone a disposición del usuario una Web conformada por diversos temas que van desde tópicos de salud, emergencias y seguridad, temas sociales, por citar algunos de tantos, hasta áreas más especializadas como lo es la Hacienda, a través del cual se accede al portal del contribuyente, cuya Sede electrónica, disponía al momento de nuestra consulta de setenta y tres trámites y gestiones, a saber: Impuesto actividades económica. Impuesto de

aplicación, asimismo, a los organismos autónomos». 3. La tesorería de las entidades locales se regirá por lo dispuesto en el presente capítulo y, en cuanto les sean de aplicación, por las normas del capítulo tercero del título cuarto de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

²⁶⁰ Considérese también la Ley 11/2007, a la cual atrás se mencionado, la cual viene a ser la materialización legal del modelo de relación telemática entre los ciudadanos y la Administración pública, la cual estipula plazo de garantía en dicha relación e impone correlativamente varios deberes como, el reconocimiento del ciudadano a relacionarse con la Administración pública, así como también, la obligación de la Administración pública de adecuarse a los sistemas telemático e informáticos y así garantizar el cumplimiento de los referidos deberes. Por otra parte, también puede mencionarse entre las normas que han inspirado o coadyuvado a la instauración de tecnología informática en Ayuntamiento madrileño, lo pautado en la Directiva de Servicios 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, que potencia la implantación de servicios electrónicos con la finalidad de que todos los procedimientos y trámites relativos al acceso a una actividad de servicios y su ejercicio se puedan realizar fácilmente.

bienes inmuebles, así como, alta domiciliación bancaria de tributos municipales periódicos, por mencionar uno de tantos. Así, la tecnología de punta ciñe en el Ayuntamiento madrileño la atención del ciudadano en lo que a tributación se refiere, de forma tal que le permite, realizar por Internet, el pago en período voluntario de impuestos, tasas y precios públicos, al igual que el pago fuera de período voluntario, todo bajo la tutela de las normas arriba indicadas.

En consecución a las ideas, informaciones y planteamientos hasta aquí expuestos sobre la invasión informática que ha acontecido en el Ayuntamiento de Madrid, especialmente en la Agencia Tributaria Madrid, se hace necesario analizar las consideraciones que al respecto emite, un experto en municipalidad²⁶¹, para quien todos estos cambios en la administración madrileña están basados en los lineamientos establecidos por la Coordinación General de Modernización y Administración Pública, que motivo a la implementación del Plan de Modernización en el Ayuntamiento de Madrid, para instaurar un nuevo modelo de gestión con una ejecución proyectada entre 2003-2007 con mira de procurar « impulsar el progreso, la calidad y la innovación pública a través de la definición de 26 medidas estructuradas, según la naturaleza y el alcance de las mismas, en 5 líneas estratégicas... ».

²⁶¹ Cfr. Nuño Riesgo, J., “La administración electrónica en el Ayuntamiento de Madrid, situación actual y perspectiva de futuro”, en *Administración electrónica tributaria en las haciendas locales*, Navarra, Aranzadi, 2010, pp. 210 y 252, para este doctrinario de la administración municipal la líneas estratégicas conllevaron en lo que concierne a la Atención Integral a la Ciudadanía, a la implementación de un nuevo portal Web municipal, de un plan de protección de datos, de integración de canales de atención, de un sistema de información único, de un sistema de registro, así como de un sistema de sugerencias y reclamaciones. En cuanto a la línea estratégica Sistemas Integrales de Gestión e Información, la misma implicó establecer mapa procesos Eco-Finan RRHH, de sistema integrado de gestión, de Información de gestión administrativa, de sistemas de ingresos municipales, de sistema de información geográfica, y la E-contratación. En relación a la línea Estratégica Innovación tecnológica: administración electrónica, se hizo una revisión de procedimientos y normalización, se desarrolla la administración electrónica, la firma electrónica Tarjeta CI, y procesos de soportes a las TIC. La línea estratégica de Gestión de Conocimiento, ha implicado el impulso de Intranet Ayre, Ayre 3 Nueva intranet Municipal, la ejecución de buenas prácticas, la formación de los profesionales. Finalmente, la línea de Calidad y Evolución de los Servicios, ha conllevado a la evaluación de la percepción ciudadana, a la implementación de sistema de carta de servicios, sistemas indicadores de gestión, sistemas de indicadores clave, observatorio de la ciudad y plan de calidad.

A toda esta planificación antes descrita, se añade como complemento del cometido de modernización, el Decreto del Alcalde de 17 de enero 2005, por el que se regula la atención al ciudadano en el Ayuntamiento de Madrid, también la implementación del Manual de Administración Electrónica, de igual forma, la doctrina arriba en comentada²⁶² resalta la importancia del análisis y estudio de familias de procedimientos administrativos, así como la codificación de buenas prácticas administrativas en el Ayuntamiento en cuestión. Como se puede observar, la idea de instaurar sistemas telemáticos e informáticos en este Ayuntamiento, ha conllevado un trabajo planificado, reglamentado, consensuado y pensado en un futuro cambiante al cual debe constantemente adecuarse cualquier administración, siendo esto lo que en nuestro juicio, ha permitido observar los excelentes resultados que hoy se materializan en este ente administrativo local.

También, es importante resaltar que las normas que rigen la atención al ciudadano en el Ayuntamiento de Madrid, están configuradas de forma que su ejecución atienda dos tipos de sugerencias y reclamaciones, a saber, las de índoles tributarias y las no tributarias o generales, siendo las primeras las que ocupan la atención de esta investigación, bajo esta apreciación se toma la aportación que al respecto no brinda un destacado especialista y conocedor de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento madrileño²⁶³, de cuyo argumento se destaca que las de carácter tributario están plasmadas en el Decreto de Alcalde de 9 de julio de 2004, configurándose mediante el referido Decreto la Oficina del Defensor del Contribuyente, seguidamente se aprecia la promulgación del Decreto de Alcalde de 17 de enero de 2005, mediante el cual se regula la Atención al Ciudadano en el Ayuntamiento de Madrid, denotándose el carácter residual que se estipulan en relación a las sugerencias y reclamaciones de índole no tributarias, en este referido Decreto.

²⁶² Cfr. Nuño Riesgo, J., "La administración electrón...", cit., pp. 210 y 252

²⁶³ Cfr. López de Barranco, C., "Las sugerencias y reclamaciones tributarias en el ayuntamiento de Madrid. Tratamiento telemático y aplicaciones para su gestión", en *Administración electrónica tributaria en las haciendas locales*, Navarra, Aranzadi, 2010, pp. 253 a la 269.

En lo que concierne a la instauración y operatividad del sistema telemático o informático en el Ayuntamiento madrileño, se puede resaltar que mediante la Web municipal se atienden las informaciones y gestiones que el ciudadano tenga a bien formular, estableciéndose un lugar en la Web para atender las sugerencias o reclamaciones de índole tributaria, publicándose también memorias anuales e información sobre todas las actividades que en relación al Ayuntamiento surgen y los requerimientos que se imponen. Como una apuesta clara por los medios telemáticos, ha de significarse, la interacción establecida entre esta Administración tributaria con los contribuyentes, a través de un apartado específico dentro de www.munimadrid.es, donde cotidianamente se actualiza los contenidos, sin obviar de ninguna forma los deberes de confidencialidad y protección de datos.

Es necesario hacer hincapié en la adecuación que tanto el Ayuntamiento de Madrid, como los contribuyentes afectos al mismo, han tenido en la instauración de los medios telemáticos, debiéndose resaltar por otra parte, las proyecciones o aspiraciones futuras a desarrollar en cuanto a la implementación de los medios informáticos o telemáticos, las cuales se resumen en: Mejoras en los accesos a las gestiones y a la información, en cuanto a los aspecto de uso y capacidad de transmisión, como facilitar la localización y consecución de una gestión mediante la Web, de manera tal que una gestión de índole tributario sea totalmente intuitiva, y evitar problemas de acceso por incapacidad de la red por saturación de la misma en últimos días de pagos. Ampliación de los diversos supuestos de tramitación electrónica en los procedimientos tributarios, de manera que se llegue a la posibilidad de atender telemáticamente al usuario en cualquier tema tributario. Adecuación de la gestión interna a las sugerencias o reclamaciones, mejorando el menú de acceso para que atienda cualquier resolución. En cuanto a la estructura y explotación de las causas de las sugerencias y reclamaciones y sus interrelaciones, se prevé la aplicación de un cuadro de mando, que facilite a los responsables una óptima consulta a través de la Web. En suma destaca, la adecuación del Ayuntamiento de Madrid a la novedad telemática y con relevancia, significa, la aceptación de los contribuyentes a la misma.

3.2.3.3. La técnica telemática en la Administración tributaria del Ayuntamiento de la Provincia Barcelona

El Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona, se establece debido a un acuerdo del Plenario del Consejo Municipal del Ayuntamiento de Barcelona, en fecha 27 de abril de 1990, con el calificativo o designación de Instituto Municipal de Recaudación de Barcelona. En fecha 15 de noviembre de 2005, el Plenario del Consejo Municipal del Ayuntamiento aprobó el cambio de denominación y modificación de sus estatutos del referido Instituto. El Instituto es un organismo autónomo local, que tiene personalidad jurídica pública y patrimonio independiente. Su financiamiento proviene del Ayuntamiento barcelonés, para que de esta forma pueda llevar a cabo sus actividades y cometido tributario. En tal sentido, se puede resaltar que su finalidad primordial es la gestión, recaudación, e inspección de tributos, precios públicos, multas y otros ingresos de derecho público del Ayuntamiento, sus organismos autónomos, y de otras entidades públicas, cuando se le encargue.

El instauración de medios telemáticos e informáticos en el ámbito tributario, proporcionó al Ayuntamiento de Barcelona una oportunidad estratégica, para revisar los procesos internos y adecuar los mismos a las exigencias de los contribuyentes, siendo este el criterio de quien al momento de nuestra consulta ejerce el cargo de Gerente del *Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona*²⁶⁴, el cual también expone diferentes perfiles de usuarios telemáticos, bien sea en calidad de personas físicas o jurídicas, estableciendo la denominación de ocasionales de perfil alto, que por necesidad concreta acceden Instituto Municipal de Hacienda, de una u otra forma, si éste es habitual usuario de Internet, se comunica a través de la Web. Luego, está el ocasional de perfil bajo, cuya tramitación a realiza al margen de la web. De igual forma, describe los contribuyentes cuyo perfil se podía catalogar que no ven la necesidad de comunicación con la institución y por lo tanto

²⁶⁴ Cfr. Rodríguez Sivera, A., "Experiencias de administración electrónica tributaria en el ámbito local. La experiencia de Barcelona", en *Administración electrónica tributaria en las haciendas locales*, Navarra, Aranzadi, pp. 321 a 327.

reciben anualmente la Guía del Contribuyente, ya que tienen los mismos objetos tributarios y los tienen domiciliados. Además, estipula que existe el perfil del recurrente, que debido a su alto número de objetos tributarios ve en la Web, una solución de sus tareas.

Por otra parte, estipula esta doctrina antes citada²⁶⁵, un desglose de la tramitación telemática, de tal forma que a su entender en la Web de este Instituto de Hacienda Municipal, se ejecutan trámites que suelen ser denominados «Trámites automáticos» es de decir, aquellos que se inician de forma telemática y se concluyen a cabalidad. Otros vienen a ser, aquellos que se inician de forma telemática pero que no son finalista, no se concluyen a través de este sistema, requieren para su finalización de un back office²⁶⁶ del cual dispone el ayuntamiento para tal fin. También, destaca el crecimiento continuo que ha tenido las operaciones realizadas con este instituto de hacienda barcelonés, cuya causa principal se adjudica a la modificación de la ordenanza fiscal general de 2008, en cuyo contenido obliga a los profesionales de gestión a realizar todas las gestiones que atañen al Ayuntamiento y su Hacienda a través de su Web²⁶⁷.

El *Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona*, ofrece a través de la Web, en su página de inicio, tramites información y servicios de ayuda on line. Así, se coloca a disposición de sus usuarios las denominadas Carpetas del Ciudadano, así como, las Carpetas de las Empresas y Entidades, creadas con la finalidad de hacer de ellas la Oficina Web de la Hacienda municipal para todo tipo de contribuyentes ciudadanos, empresas y entidades. Su Web está identificada como <http://www.bcn.cat/hisenda/es/>, cuya página inicial junto con su Presentación-

²⁶⁵ Cfr. Rodríguez Sivera, A., “Experiencias de administración electrón...”, cit., pp. 321 a 327.

²⁶⁶ «En la gestión empresarial el back office (en inglés significa literalmente oficina trasera u oficina de trastienda)¹ es el conjunto de actividades de apoyo al negocio, es la parte de las empresas que realizan las tareas destinadas a gestionar la propia empresa y que no tienen contacto directo con el cliente, como las labores informáticas y de comunicaciones, de gestión de recursos humanos, contabilidad o finanzas». Disponible: http://es.wikipedia.org/wiki/Back_office.

²⁶⁷ El Tribunal Supremo, sala del Contencioso Administrativo, sección 2ª, en la sentencia de 13 de mayo de 2010, ha avalado que el Ayuntamiento pueda obligar en despachos y empresas a realizar los trámites por internet.

Carta de servicios, una series de link o enlace e hipervínculo, que llevan al usuario a todo lo concerniente a impuestos, tasas, precios públicos, pago con tarjetas o con cargo en cuentas bancarias, domiciliaciones y fin una gama de servicios que procuran dar al contribuyen o usuario cualquiera, información sobre normas y procedimientos, alternativa on line, para el cumplimiento de deberes tributarios, así como también, posibilidades de formular consultas y obtener la debida respuesta usando los canales del sistema telemático.

Pasando a disertar sobre las proyecciones futuras y entre las novedades se advierte sobre la creación de la Carpeta de Profesionales la cual atenderá a los sujetos pasivos que han facilitado a un profesional la gestión de sus actividades impositivas, de igual forma destaca, otro producto denominado Bienvenido a Barcelona que facilita cualquier información para los usuario que se den de alta en el Padrón de habitantes y el producto de Identificación de Multas de Tráfico.

3.2.3.4 La técnica telemática en la Administración tributaria de la Provincia de Zaragoza

El Ayuntamiento de Zaragoza, es una de las entidades locales españolas que han adecuado su administración a los sistemas informáticos y telemáticos desde 1994, incorporando esta tecnología a la gestión de sus tributos a través de su Portal de Hacienda y Economía desde 1997, para ofrecer a los administrados y público en general un menú de carpeta a las que pueden acceder de forma de facilitarle de una manera expedita y acertada sus obligaciones tanto formales como materiales con esta Administración tributaria.

De acuerdo a las apreciaciones de quien al momento de esta indagación ostenta la jefatura del Departamento de Economía y Hacienda en este Ayuntamiento²⁶⁸ «Internet se ha convertido en una vía esencial de diálogo,

²⁶⁸ Cfr. Tintoré Rendón, P., "Administración electrónica en el ámbito tributario local, La experiencia de Zaragoza", *Administración electrónica tributaria en las haciendas locales*, Navarra, Aranzadi pp. 329 y ss.

información y gestión donde resulta cada vez más importante dar acceso a servicios y contenidos de utilidad de forma sencilla e intuitiva». Según su afirmación, la Web del Ayuntamiento de Zaragoza, en sus inicios cumplió sólo una función de información pero con el incremento de las bondades telemáticas o informáticas, se propició el hecho de poder ofrecer a los usuarios un servicio de comunicación e interacción, acorde con las exigencias que en la actualidad reclama la gestión administrativa de los tributos.

La masificación de la población que tributa, ha originado que la visión de la haciendas locales se dirija hacia la sistematización informática y telemática de su procedimientos administrativos y de gestión, las poblaciones crecen, a la par con que crecen la exigencias administrativas para atender eficientemente a esa población, en tal reflexión nos acompaña una doctrina estudiosa de las actuaciones de información tributaria²⁶⁹, quien dentro de sus apreciaciones considera que las tecnologías sociedad de la información no son exclusivas de las relaciones entre los ciudadanos y la administración, también corresponden a la propia gestión administrativa. La utilización de la tecnología de la información y la comunicación en las actividades de comprobación tributaria han modificado el esquema de los procedimientos tributarios, siendo esta adecuación tecnológica inevitable, necesaria y perentoria, por las nuevas exigencias en lo que deberes de información se refiere que han incrementado la actividad administrativa, originado la necesidad de su utilización, así como también, de la capacitación de recurso humano idóneo para implementación.

²⁶⁹ Cfr. Fabra Valls, M., *Régimen jurídico de las actuaciones de inform...*, cit. pp. 34 y ss. Quien a su vez, llama la atención sobre la utilización intensiva de las tecnologías de la información y comunicación, debido al riesgo que su implementación vertiginosa puede ocasionar sobre los datos de carácter personal «...por la facilidad con la que se puede obtener, almacenar y tratar la información». En tal sentido invoca CE y lo preceptuado en el artículo 18.4 que prevé un especial cuidado en la implementación y uso de la informática, siendo el contenido de este artículo de acuerdo a la doctrina, un derecho fundamental a la protección de datos o derecho a la autodeterminación informativa. Y a lo que el TC ha denominado derecho a la libertad informática, de acuerdo a diversas sentencias emanadas de este alto tribunal. A nuestro juicio, como se ha destacado en varias partes de la presente investigación, existen diversas normas y resoluciones, tales como, Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, al igual que el contenido de algunos artículos LGT referido al uso de los sistemas tecnológicos objeto de nuestra atención que velan por que se dé fiel cumplimiento a lo estipulado en CE respecto a estos sistemas tecnológicos sin que se menoscaben los altos intereses del Estado.

Para el Ayuntamiento de Zaragoza, una de las ciudades más importante y poblada de España, la masificación de población tributaria no le es ajena. En tal sentido el portal web. de este organismo se orienta hacia sus ciudadanos, en cumplimiento de los patrones de excelencia administrativa que es el reto a conseguir, lo cual se hace más perentorio por aumento de los administrados que se deben atender y cuyas exigencias son cada vez más creciente.

Es una preocupación fundamental para Ayuntamiento contar con una oferta amplia de tramitaciones on-line de forma tal que el usuario no tenga que acudir a las Oficinas de la municipalidad. En tal sentido, se establece la incorporación a la Web de portales relacionados con las actividades tributarias del Ayuntamiento para ofrecer servicios útiles para el ciudadano de Información, Participación, Comunicación y Transacciones. La Web cataloga como universal para todos, en el sentido que cualquier ciudadano pueda acceder a la misma desde cualquier lugar, es una Web accesible y usable, es multicanal, personalizada y ofrece servicios semánticos, es decir, que dispone de un buscador inteligente para encontrar los tramites sin necesidad de conocer el título o palabra clave de los mismos, es de lenguaje natural y está dotada de una carta de servicios. En relación a los portales temáticos de tributos del Ayuntamiento de Zaragoza se aprecia que a través de la Web: www.zaragoza.es/hacienda/: además de las ventajas antes indicadas, se ofrecen a los sujetos pasivos varias ventajas que coadyuvan a su obligaciones tributarias, a saber, es un servicio para ser usado con facilidad por todas las personas donde se minimizan los obstáculos para los ciudadanos que tengan discapacidad física, o limitaciones intelectuales y técnicas, incluyendo aquellas que se puedan derivar del contexto de uso tecnológico y ambiental, además tiene servicios para móviles «SMS» básicamente de alertas.

Los servicios ofrecidos por la Web del Ayuntamiento de Zaragoza se pueden condensar en tres módulos, a saber: Por una parte el Portal de Hacienda, destinado a los contribuyentes y usuarios interesados en el quehacer tributario, donde pueden acceder a la información impositiva del ayuntamiento, así como

realizar numerosos trámites en línea, tales como, consulta de datos fiscales, a través de la Carpeta Ciudadana a la cual se accede por medio de un certificado digital, DNI electrónico, o Camerfirma, dicha carpeta es contentiva de los datos existentes en el padrón municipal de habitantes y de toda la información personal de los contribuyentes, incluso relación de los diversos objetos tributarios de los padrones fiscales en los que se encuentra dado de alta el contribuyente con acceso a los recibos que están relacionados con ello. Igualmente, facilita datos sobre la deuda y recibos en periodo de recaudación voluntaria y ejecutiva²⁷⁰. Por otra parte, se presentan dos portales más, el Portal de Agua, accedido por ciudadanos que no entran al portal de Hacienda, también un Portal destinado a otros servicios, en el cual se incluyen, guías tributarias, normativas, ordenanzas fiscales, presupuesto, callejero fiscal, quejas y sugerencias.

Las proyecciones futuras en lo que a tecnología se refiere, en el Ayuntamiento de Zaragoza prevalece el seguimiento de los diversos medios telemáticos instaurados en pro de sus habitantes, con énfasis en el ámbito tributario y la dinámica que proporcionan la utilización de tales medios marca las pautas de su revisión y oportuna adecuación a las exigencias que se demanden y que la tecnología pueda atender supeditado lógicamente a las disponibilidad de recursos económicos, tan exigentes en lo que a telemática se refiere.

3.2.3.5. La técnica telemática en la Administración tributaria de la Provincia de Sevilla

Al igual que otras provincias del Reino de España, la Provincia de Sevilla en cumplimiento de lo estipulado en el marco de la Ley 11/2007, de 22 de Junio, de

²⁷⁰ A través de portal el contribuyente puede participar el cambio de su domicilio fiscal, altas en impuesto de circulación y autoliquidación de alta, autoliquidación de la tasa de licencia urbanística y otros servicios urbanísticos, tasa de apertura y de actividad, todo lo referente a la tasa del dominio público municipal, autoliquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, lo cual está disponible también para los notarios, autoliquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, así como también otros trámites del procedimiento recaudatorio, acreditación de pago domiciliación bancaria. En cuanto a la información ejecutiva: subasta adjudicaciones directas de bienes. Cfr. Tintoré Rendón, P., *Administración electrón...*, cit. pp. 332 y 333.

acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, aplicable a la Administración Local, así como a las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma, ofrece a todos sus administrados la oportunidad de relacionarse con la Administración Tributaria del Ayuntamiento de Sevilla a través de una plataforma informática que le permite realizar todas sus transacciones, sin necesidad de trasladarse físicamente a las instalaciones que dispone también para tal fin.

En tal sentido, acudiendo a la dirección www.sevilla.org/ se puede acceder al portal de la Agencia Tributaria de Sevilla, la cual es un organismo autónomo de carácter administrativo del área tributaria del Ayuntamiento de Sevilla, con personalidad jurídica propia. Cuyas funciones más resaltantes son: a gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales, la recaudación en período ejecutivo de los otros ingresos de derecho público del Ayuntamiento de Sevilla, tramitar y resolver los expedientes instruidos en relación ilícitos tributarios cometidos en contra de la Hacienda Pública Sevillana, así como también, intervenir en el análisis y diseño en la política global de ingresos públicos en lo que corresponde al sistema tributario municipal.

La web de la Administración Tributaria Sevillana, permite a su usuario por medio de los link o enlace obtener información sobre pago de impuestos o tributos del Ayuntamiento, tasas, multas, asesoría sobre los derechos que le asisten al contribuyente de acuerdo a las leyes y ordenanzas, pudiéndose observar el contenido de las ordenanzas desde el año 2002 hasta la presente fecha.

Como uno de los hechos más relevante, que caracterizan a la página web de la Administración Tributaria Sevillana, se encuentra la creación de la Oficina Virtual donde el contribuyente además de obtener la información antes descrita es asistido desde el punto de vista legal²⁷¹.

²⁷¹ Para D^a. Eva Vidal Rodríguez, el uso de los medios telemáticos e informáticos por parte del Ayuntamiento de Sevilla y especialmente del Agencia Tributaria a su cargo, ha cambiado la gestión de los

La Administración Tributaria Sevillana, ha modernizado la prestación de sus servicios de cara al obligado tributario tomando como base la LAEC que consagra la relación entre administración y administrados, como un derecho que tienen los ciudadanos y como una obligación correlativa de la administración. Este mandato, es reflejado dentro del contenido de la Ordenanza Fiscal General sobre Gestión, Recaudación e Inspección, de acuerdo a lo establecido en el artículo 23.4 de este instrumento legal, colocándose a la par de las modernas administraciones²⁷².

3.2.3.6. La técnica telemática en la Administración tributaria de la Provincia de Salamanca

Culmina la incursión de la presente investigación en la Administraciones tributarias de algunas provincias española, con la consideración del ente gestor de los tributos del Ayuntamiento la Provincia de Salamanca denominado, Organismo Autónomo de Gestión Económica y Recaudación, OAGER, institución, autónoma de carácter administrativo creada según lo preceptuado en el artículo 85.3.6., de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local²⁷³. Dicho

tributos en la región y a su vez como suceso a su entender más importante ha modificado notablemente la cultura de los administrados y contribuyentes del Ayuntamiento. En tal sentido, afirma que pese a que los ciudadanos de esta provincia no tienen necesidad de acudir a la sede de la Agencia tributaria para realizar cualquier gestión sobre sus obligaciones administrativas y tributarias, la afluencia de los administrados a la oficina ha aumentado considerablemente y ello es debido a que se han instalado unos equipos informáticos atendidos por un personal especializado, para los administrados accedan a las bondades que le ofrece la web y se entrenen en la forma operativa de la misma. Otro hecho significativo, es que en la Web municipal se habilitó un espacio donde sus usuarios pueden manifestar y analizar los problemas que afectan a la provincia, esto es a través de link «TWEETSPARTICIPASEVILLA», el cual ha facilitado la manifestación de la ciudadanía sobre la actividad de la Administración Tributaria Sevillana para difundir información y aclarar dudas e incluso para recibir denuncias sobre presunciones de delito fiscal. Fuente: entrevista concedida para esta investigación en fecha 30/03/2015 Revista Andalucía Económica. Com <http://andaluciaeconomica.com/>

²⁷² Ordenanza Fiscal General sobre Gestión, Recaudación e Inspección Aprobada en sesión celebrada el día 27 de diciembre de 2013.

²⁷³ Vid. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local «BOE» núm. 80, de 03/04/1985. Destáquese, que OAGER surge del acatamiento por parte del Ayuntamiento Salmantino del principio constitucional de eficacia preceptuado en el artículo 103. 1 de la CE. Luego, la Administración Tributaria Electrónica encuentra su fundamento en el artículo 70. bis. 3º de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno local y en el artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que al mismo tiempo, establece el régimen jurídico del uso de los medios electrónicos en el ámbito de las administraciones públicas. También, el 23 de junio de 2007 se publicó en el Boletín Oficial del Estado

organismo, está dotado de personalidad jurídica propia, así como, de autonomía financiera y funcional, siendo sus actividades más destacadas: la gestión, liquidación, inspección y notificación de los tributos, rentas y demás derecho económico del municipio; la elaboración, colaboración y propuesta, visto el informe del Interventor General, sobre la planificación y programación de la actividad tributaria y recaudatoria municipal; elaboración, preparación y propuesta del régimen fiscal del Ayuntamiento; y por citar alguno más por su relación con el cometido investigativo que nos ocupa, la constitución de un banco de datos fiscales, en coordinación e integración con el Banco de Datos Municipal y su Centro Informático²⁷⁴.

OAGER, ofrece a sus usuarios una plataforma sofisticada con un software de primera línea, a nuestro juicio, uno de los mejores que se han observado dentro de esta indagación, acompaña nuestra postura, la consideración de que el sistema de gestión de, OAGER, ha sido evaluado y certificado, en cuanto al cumplimiento de los requisitos de ISO 9001:2008, para la actividad de servicios de recaudación, gestión e inspección tributaria con validez del 25/09/2013 hasta 25/09/2016. Luego, la plataforma informática de OAGER, cuenta con dos opciones de acceso, a saber, a través de la web del Ayuntamiento, www.aytosalamanca.es/ y también directamente mediante la dirección www.oager.com/ a través de las cuales, se puede acceder a una página que contiene un menú de opciones dentro de los que se destacan los link: organización, normativa, tablón de edictos electrónico, calendario del contribuyente, tramitación electrónica, buzón del contribuyente, defensor del contribuyente, simulación de tributos.

Según se desprende de la Ordenanza Municipal reguladora de los servicios informáticos, la Administración Tributaria Electrónica de la ciudad de Salamanca, está comprometida con los retos de las innovaciones informáticas y telemáticas,

la Ley 11/2007 de 22 de junio de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, ya antes referidos.

²⁷⁴ Vid. Web del Organismo Autónomo de Gestión Económica y Recaudación, OAGER, disponible en: www.oager.com/

siendo su objetivo primordial impulsar dentro de la provincia la sociedad de la información y el conocimiento y especialmente, proporcionar una administración más abierta y asequible a los ciudadanos. En consecución de este cometido, se implanta la tramitación telemática de los procedimientos administrativos tributarios, lo cual trae una mayor eficacia y celeridad de la tarea administrativa y redundará en beneficio de los contribuyentes. También, se estipula la puesta en marcha de un servicio telemático de pago de tributos, precios públicos y demás ingresos de derecho público de la Administración provincial. Mediante este sistema de pago los administrados no tienen que desplazarse para realizar sus pagos a la Administración, pudiéndose materializar dicho pago fuera del horario normal de atención al público, de común acuerdo con lo estipulado en el artículo 60 de la LGT. De igual forma, con esta instrumentación legal se quiere garantizar que las relaciones entre esta Administración tributaria y los contribuyentes sean transparentes y óptimas. «En definitiva, la presente Ordenanza pretende impulsar el uso de las técnicas telemáticas en la actividad administrativa municipal y en las relaciones con los contribuyentes con el fin de prestar un mejor servicio a la ciudadanía»²⁷⁵.

3.3. Consideración de la adecuación de los medios telemáticos e informáticos en otros sistemas tributarios

Como bien acontece en el sistema tributario español, dentro del contenido normativo de las constituciones de otros países del mundo y de los principios que

²⁷⁵ Vid. Ordenanza reguladora de la Administración Tributaria Electrónica de la ciudad de Salamanca, Publicada la aprobación definitiva en el Boletín Oficial de la Provincia el día 8 de abril de 2010. en cuyo contenido se estipula normas referentes a: Derechos de los ciudadanos en el marco de la Administración Tributaria Electrónica; deberes de los ciudadanos en el marco de las relaciones tributarias realizadas a través de medios electrónicos; principios, organizativos de la administración tributaria electrónica, generales de la difusión de la información tributaria electrónica generales del procedimiento tributario electrónico, informadores de fomento y promoción de la cooperación interadministrativa en materia de administración tributaria electrónica; norma relativa a la identificación, acceso a la información y presentación de escritos por parte de los contribuyentes; se preceptúa la difusión de la información tributaria por medios electrónicos; se norma la difusión de la información tributaria por medios electrónicos; se establece el procedimiento tributario electrónico; se preceptúa el registro, archivo y acceso a los documentos electrónicos; se regula incorporación de trámites y procedimientos a la tramitación por vía electrónica; se preceptúa servicio telemático de pagos.

de estos contenidos se derivan se hace permisible la instauración de sistemas informativos y telemáticos. Así, el llamado a la adecuación a la modernidad de las diferentes técnicas administrativas de gestión de los tributos, no es algo que se visualiza solamente en la nación española, sino que acontece también, en otras administraciones como la italiana y la venezolana, como otras tantas del mundo. A continuación se hace referencia a la naturaleza y los aspectos legales que han dado origen a la creación de las administraciones tributarias en ambos países, así como también, la forma como se han desenvuelto en su modernización y su experiencia en la instauración de los sistemas informáticos y telemáticos.

El sistema de agencias impositivas italianas, parte de las mayordomías financieras, establecidas de acuerdo a la ley Nº 3286 del 26 de septiembre de 1869 y el Regio Decreto Nº 5397, del 18 de diciembre de 1869, en cada capital provincial, con las tareas de control de personal y coordinación de las actividades de las oficinas financieras²⁷⁶.

Actualmente la gestión central del sistema tributario esta cargo de *L'Agenzia della Entrante* su creación obedece a la restructuración gubernamental denominada la reforma Bassanini, cuyo fundamento está en el Decreto Legislativo 30 de julio 1999, número trescientos²⁷⁷. Es un órgano de derecho público, con autonomía reglamentaria, administrativa, de capital, de organización, contabilidad

²⁷⁶ [L'Intendenza di Finanza fu istituita in ogni capoluogo di provincia in seguito alla legge 26 settembre 1869, n. 3286 e R.D. 18 dicembre 1869, n. 5397 con compiti di controllo sul personale e di coordinamento sulle attività degli uffici finanziari. Alle Intendenze furono attribuite le competenze delle Direzioni compartimentali esistenti nei vari rami dell'amministrazione finanziaria: demanio e tasse sugli affari, imposte dirette, catasto, pesi e misure e gabelle «Los comisionados de ingresos se estableció en cada capital provincial siguiendo la ley de 26 de septiembre de 1869, Nº 3286 y R.D. No. 5397 18 de diciembre de 1869 con control de tareas de personal y coordinación de las actividades de las oficinas financieras. Mayordomías fueron atribuidas a las habilidades de las direcciones departamentales existentes en las distintas ramas de la administración financiera: estado de propiedad e impuestos sobre negocios, impuestos directos, catasto, pesos y medidas y costumbres», traducción nuestra].

²⁷⁷Dicha denominación obedece, al primer intento de reforma orgánica de la Presidencia del Consejo, el Consejo de Ministros y de la ley de ministerios que fue elaborado por Franco Bassanini, Ministro de la administración pública en el gobierno de Prodi con el decreto legislativo n. 300 del 30 de julio de 1999 Reformado por el Decreto-Ley n. 217/2001 y por la ley de conversión no. 317/2001», publicado en el Diario Oficial de 30 de agosto de 1999, n. 203 SO « Reforma del gobierno de conformidad con el artículo 11 de la regla 15 de marzo de 1997 # 59».

y finanzas, se encuentra bajo alta supervisión del Ministro de Economía y Finanzas, sometiéndose también al control del Tribunal de Cuentas, de acuerdo a las formas prescritas por la ley. *L'Agenzia della Entrante*, tiene su sede en Roma y tiene delegaciones u oficinas diseminadas en todo el territorio nacional. De los estatutos²⁷⁸ de esta importante agencia de administración tributaria se deduce, que es un organismo que de acuerdo a la ley ejerce funciones que atañen a los ingresos fiscales y que implican el cumplimiento de deberes que corresponden al Estado en relación a la obligación tributaria, en tal cometido su función primordial además de la recaudación y el establecimiento de políticas y controles legales directas dirigidas a la erradicación de la evasión y el fraude fiscal, está la dirigida a proporcionar asistencia al contribuyente y establecer una relación de cooperación y transparencia con los mismos.

L'Agenzia della Entrante, presta apoyo al Ministerio de Economía y Finanzas, así como, colabora con otras agencias de impuestos y otras entidades u organismos, sin embargo, su actividad central está en la fiscalidad de jurisdicción estatal. También, de acuerdo a las directrices dadas por el Ministerio al cual está adscrita y las instituciones de igual quehacer en el ámbito de UE, presta colaboración a todos aquellos requerimientos que son exigidos internacionalmente al Estado o que de alguna forma corresponden a obligaciones asumidas por este. Asegura la colaboración con el sistema de los gobiernos locales, de conformidad con las funciones y deberes de las regiones y los entes locales, de acuerdo con los principios del federalismo fiscal. *L'Agenzia* asesora a las regiones y a los entes locales en la gestión de tributos de su competencia, a tal fin, celebra acuerdos para la solución, la evaluación, la recolección y el litigio de impuestos, articulando su organización periférica.

En los estatutos de *L'Agenzia*, se observa como obligación fundamental el suministro de información sobre la actividad tributaria que propugna el Estado en

²⁷⁸ Aprobado por acuerdo del Consejo de Administración no. 6 de 13 de diciembre 2000, actualizado hasta la resolución del Comité de Gestión no. 11 de 21 de marzo 2011.

relación con los tributos, la simplificación de los procedimientos administrativos y de recaudación tributaria, así como, el servicio de consultoría que se ofrece a los contribuyentes, del cual nos referimos en mayor extensión atrás. De manera igual, le compete la gestión de los litigios tributarios, garantizando la protección de los intereses del Estado en las cuestiones que le son pertinentes en las distintas oficinas judiciales, incluido el fomento de la utilización de instrumentos de reconciliación.

En opinión de un conocedor especializado de este organismo²⁷⁹, la autonomía que ostenta es de gestión, lo cual conlleva la responsabilidad de *L'Agenzia* de objetivo específicos, que se constatan *ex post*. La relación entre Ministerio y la agencia están, de hecho, regidas por una convención entre ambos organismos, que incluye las instalaciones de vencimiento a cambio de los objetivos que se alcancen. El convenio tiene una duración de tres años, con un ajuste anualmente para cada ejercicio, en una forma más sencilla representa el aporte a *L'Agenzia* de ingresos adicionales a cambio de la calidad y eficiencia de los servicios prestados. En su cometido *L'Agenzia* cuenta con la colaboración de terceros, de forma tal que las actividades informáticas y de tecnología están confiadas a la Sociedad General Computer, que es propiedad del Ministerio de Economía y Finanzas, en otras actividades que le corresponde recibe la colaboración de la banca italiana y de algunas empresas privadas. Según esta distinguida apreciación doctrinal, el sentido ético de los fines públicos perseguidos por esta institución está centrado en «La renovación del orgullo y sentido de pertenencia a una organización cuyos fines son esenciales para el país».

Esta renovación de orgullo y sentido de pertenencia hacia la organización en busca de aquellos efectos que son esenciales para una nación, a que hace referencia la doctrina²⁸⁰, en nuestro juicio, es vital para volcar el interés de los

²⁷⁹ Cfr. Befera, A., *Diece anni dell'Agenzia delle Entrate*, Roma, 29 ottobre 2010, publicación on line disponible en: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/5dd1350046b5fcceb5e0fde151cf79af/Dieci+anni+AE.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=5dd1350046b5fcceb5e0fde151cf79af>

²⁸⁰ Cfr. Befera, A., *Diece anni dell'Agenzia delle En...*, cit.

ciudadanos hacia sus instituciones y hacerse partícipes de las mismas. En busca de ofrecer un servicio eficiente y transparente a sus administrados y público en general, *L'Agenzia della Entrate* no ha escatimado en la utilización de recursos económicos, así como también, en la capacitación de un personal para adoptar una tecnología adecuada al número cada vez más creciente de contribuyentes y público relacionado con el quehacer tributario. Surge la necesidad de implementar la «...desmaterialización progresiva de todas las declaraciones de impuestos», siendo esta desmaterialización progresiva de las declaraciones de impuestos, junto a otra serie de innovaciones de la actividad administrativa, la motivación de la búsqueda de los sistemas informáticos y telemáticos en apoyo a estos fines. La elección de orientar su procedimiento administrativo hacia «... ruta virtualización del sistema operativo» ha creado las bases para que este camino de la virtualización operativa, optimice la distribución de la carga de trabajo entre los diversos departamentos de *L'Agenzia*, así como también, entre las diversas oficinas que se encuentran dispersas a nivel nacional la visión de acuerdo a la doctrina en comento es «la prestación de servicios eficaz y una integración más funcional de los canales, mejorar la capacidad de planificación y aplicación de programación», en tanto que la misión se considera que está dirigida « en hacer más simple el cumplimiento por parte del contribuyente, administrados, terceros y público en general , de los deberes que le son inherentes respecto a la Hacienda Pública».

En este mismo orden de ideas, cabe destacar que la desmaterialización de las declaraciones de impuesto que han conllevado a la virtualización del sistema impositivo italiano, se sustentó en los artículos 76 y 87 de la Constitución italiana, así como también, en lo estipulado en el artículo 3, el párrafo 13 y 134 de la Ley de 23 de diciembre de 1996, n. 662, que otorga a la Delegación del Gobierno, facultad para emitir uno o más decretos legislativos contentivos de disposiciones destinadas a simplificar las obligaciones de los contribuyentes, para modernizar el sistema de gestión de las declaraciones, a fin de garantizar una gestión unificada de cara a los contribuyentes. Así como también, el Decreto del Presidente de la

República de 22 de julio 1998 Sin. 322, por medio del cual se establece el Reglamento contentivo de las disposiciones para la presentación de declaraciones de impuesto sobre la renta, el impuesto regional sobre las actividades de producción y el valor agregado de impuestos, de conformidad con el artículo 3, el párrafo 136 de la Ley de 23 de diciembre de 1996, n. 662. El referido Reglamento fue publicado en el Diario Oficial no. 208 de 07 de septiembre y entró en vigor el 22 de septiembre de 1998.

Como su esencia lo reclama, el sistema informático y telemático italiano está en constante cambio y evolucionando hacia el futuro, siempre busca de la tecnología más avanzada en lo que a gestión administrativa informatizada se refiere, esto es lo que corresponde, si se toma en cuenta que quienes adoptan estos novedosos sistemas no pueden bajo ningún concepto pasar de ejecutores a simples observadores de las nuevas tecnologías. En tal sentido, se puede observar como emana de la *Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti, di L'Agenzia della Entrante, CIRCOLARE N. 30/E , Roma, 25 giugno 2009*, En la cual se establece la revisión de los servicios telemáticos a fin de adaptarlos a los requisitos previstos por el Garante para la protección de los datos personales mediante la Orden de 18 de septiembre de 2008, por tal motivo *L'Agenzia*, estipula un plan de reformas, tanto en Fisconline como en Entratel, con el fin de adecuar mejor el sistema existente a las normas de seguridad que para el momento sólo permitía la identificación de la entidad solicitante y no la del operador final.

Los canales Entratel y Fisconline, son las dos maneras que *L'Agenzia della Entrante*, coloca a disposición de sus administrados o usuarios para realizar en línea a través de la web los cumplimientos fiscales principales. Entratel es un servicio establecido para los siguientes casos, contribuyentes y compañías que presenten los sustitutos del impuesto de más de 20 personas; los Brokers²⁸¹ «impuesto profesionales, compañía de asesoramiento financiero y asociaciones»

²⁸¹ Está referido a la negociación en línea de acciones, opciones, futuros y mercados de divisas.

para la presentación electrónica de declaraciones; la Posteitaliane²⁸²; a su vez, las empresas que transmiten en nombre de las empresas del grupo al que pertenecen; Administraciones estatales; delegados intermediarios y sujeto a registrar electrónicamente por presentar los contratos de arrendamiento y alquiler de inmuebles. Por otra parte, el canal *Fisconline* es un servicio para los contribuyentes, empresas u organizaciones, que no tienen que presentar a los sustitutos del impuesto y que ya no tienen derecho a Entratel, La certificación puede hacerse en línea o también puede hacerse por teléfono²⁸³.

Visto hasta aquí de manera somera, la configuración de la administración tributaria central italiana representada en el surgimiento y evolución hacia la modernidad de *L'Agenzia della Entrate*, corresponde en las líneas que prosiguen, expresar ciertas directrices que han acompañado la instauración de los sistemas telemáticos e informáticos en la administración tributaria a la que nos referimos en este segmento de esta investigación. En tal sentido, tomamos los requerimientos del Garante²⁸⁴, quien entre otra cosas ha solicitado: la introducción de un sistema de caducidad de la contraseña; la prohibición de la utilización de credenciales «genéricas» de la que actualmente son titulares personas distintas de las personas físicas (empresas, públicas y privadas); la asignación de servicios públicos telemáticos ad personam, como para identificar directamente el ejecutor de la transacción que actúa en nombre y representación de la empresa o, en un sentido amplio, de otro tipo de institución pública o privada. Posteriormente, en

²⁸² Corresponde a Servicios en línea de la Oficina de Correos de Italia: enviar, pagar, comprar, administrar su dinero directamente desde el PC o con la aplicación oficial.

²⁸³ La certificación se hace a través de la Web, mediante un formulario de solicitud para lo cual se ha establecido un menú, dependiendo de los perfiles de usuario, el sistema proporciona inmediatamente los cuatro primeros dígitos del PIN, mientras que dentro de 15 días de la solicitud, *L'Agenzia* remite al usuario los seis últimos dígitos del código y la contraseña por primera vez. En relación a la declaración de impuestos se exige el historial de ingresos de las declaraciones anteriores, así para 2012, el contribuyente debe hacer referencia sobre sus ingresos en 2011 y 2010. Para *Fiscoline*, el registro debe enviarse a la oficina central de Hacienda, igualmente puede hacerlo a las regionales de gestión donde el solicitante tenga su domicilio, también por correo electrónico. La aceptación de la solicitud está sujeta a algunos controles administrativos que normalmente ocurren en tiempo real.

²⁸⁴ Como atrás se indicó en el Capítulo I de la presente investigación el Garante del Contribuyente, en Italia es la denominación que se adjudica, a lo que en otros países se denomina el Defensor del Contribuyente.

noviembre de 2010 se publica el Manuale utente entratel, un manual para los usuarios Entratel, en el cual quedan plasmadas todas los ajustes producto de la revisión ordenada en el 2009. Este documento es una guía para la instalación y el uso de la aplicación Entratel, distribuido por la Agencia Tributaria para gestionar archivos informáticos y presentar los documentos para ser visto y considerados por *L'Agenzia*, permitiendo dicha plataforma incluso su enmienda en los casos que así la ley y los reglamentos tributarios lo exijan y permitan.

En nuestra apreciación, el proyecto de implementación de un sistema de supervisión electrónica de los libros contables llevados por las empresas o instituciones privadas con o sin fines de lucro que se visualiza en el contenido de la *CIRCOLARE N. 30/E*, de ejecutarse definitivamente significaría un avance importante en la lucha contra el fraude fiscal que tienen como cometido las administraciones tributarias.

L'Agenzia della Entrate, según indagación nuestra, actualmente a través de su Web, ofrece a sus usuarios un menú de opciones para operar on line con esta administración, que cubren casi la totalidad de los requerimientos de deberes tributarios formales e incluso materiales que yacen en el ordenamiento tributario italiano. Así, empleado o jubilado, persona natural con otros ingresos, empresario, comerciante o artesano, empresa, sin fines de lucro, profesional, pueden acceder a la Web que *L'Agenzia*, ofrece al usuario común desde una plataforma abierta al público general y contentiva de informaciones tanto de actualidad, como referidas al sentir ciudadano y al acontecer económico, que se puede apreciar en una carpeta o apartado que recibe la denominación «*Primo piano*». En un sentido más técnico, a través de la web, *L'Agenzia*, ofrece a sus administrados, todas las alternativas necesaria para entablar sus gestiones con esta Administración tributaria, a fin de dar cumplimiento a sus deberes tributarios, desde su casa, oficina o empresa, de una forma expedita, segura, que rápidamente la web confirma su recepción y en plazo breve verifica la operación que a través de ella

se realiza, lo cual puede efectuar accediendo una vez que se haya registrado con su clave a través Entratel, o por medio Fisconline.

En mismo orden de ideas, se puede afirmar que el usuario también, dispone tanto de la carpeta *Servizi fiscali online*, la cual contiene tanto el Sistema de Intercambio de Datos (SID) y como el canal online *Civis* que ofrece dos tipos de servicios: 1. Asistencia en las comunicaciones de irregularidades, las alertas, la telemática y las carpetas de pago. 2. Documentos de presentación para el control formal, como de la carpeta *Servizi catastali e ipotecari online*, que es contentiva de un extenso número de datos catastrales e hipotecarios, en cuanto a la carpeta *Strumenti*, la misma refleja códigos para los pagos y los códigos de actividad, así como también, modelos diversos en formato PDF, procedimientos de control, horarios o calendarios, compilación de software, especificaciones técnicas estudios de campo y parámetros, por su parte la carpeta *Documentazione*, dispone de archivos históricos, actividades de control, taquillas y medidores, litigios y herramientas deflacionista, documentación económica y financiera, facturación electrónica y reglas generales, facturación electrónica y comunicaciones a los proveedores de *L'Agenzia della Entrante*, datos de fiscalidad internacional, sentencias, observaciones sobre el mercado inmobiliario, medidas circulares y resoluciones, delitos fiscales, régimen de grandes contribuyentes de colaboración cumplimiento, datos sobre política internacional, seguridad vial y regularidad del mercado: las personas que están excluidas de los beneficios fiscales. Como una carpeta de difusión de información pueden ser catalogada la denominada *L'Agenzia comunica*, en cuyo contenido se transmiten los últimos comunicados de prensa relativos al quehacer tributario.

Finalmente se puede observar la carpeta identificada como *Eventi e convegni*, donde se colocan las resultas de todos aquellos eventos y conferencias que con el auspicio de *L'Agenzia* se realizan en pro la difusión del conocimiento tributario, como las que al momento de esta indagación está a disposición un titulada *Fisco & scuola* y la otra *Il "Fisco mette le ruote"*, la primera referida a la

enseñanza fiscal y la segunda a una programación implementada por de *L'Agenzia*, para difundir la información relativa a la declaración de impuestos, enviando un vehículo con personal idóneo equipado como un verdadero front-office, se detendrá en las calles de Emilia Romagna, Lombardía y Piamonte, donde el personal administrativo estará disponible para los contribuyentes, con la finalidad de proporcionarles los servicios normalmente están disponibles en las oficinas. Algo a nuestro juicio muy novedoso y muy ajustado a la idiosincrasia regional. Queda sólo por decir, que www.agenziaentrante.gob.it/ es una página Web novedosa bastante atractiva y pensada en el usuario o contribuyente.

El sistema impositivo italiano es descentralizado, las administraciones tributarias van creándose a lo largo del territorio, de acuerdo a la distribución geográfica que emana de la Constitución y que configura la República en Municipios, Provincias, Urbes metropolitanas, Regiones y Estado. Igualmente establece la Constitución italiana, el reconocimiento y la promoción de las autonomías locales y la descentralización administrativa de los servicios que dependan del Estado²⁸⁵.

Todo esto, hace permisible que se presente un ejemplo somero de una administración tributaria local italiana, que gestiona sus tributos autónomamente, bajo la reserva legal que le otorga la Constitución, cuya creación obedece a las directrices que legalmente están establecidas a nivel nacional y a las normas que como su Estatuto sean promulgado para su normal funcionamiento, permitiendo también a su vez indagar su adecuación administrativa a los sistemas informáticos y telemáticos. Para tal cometido, se ha seleccionado *Servizi Online | Rete civica Iperbole - Comune di Bologna*, la cual cuenta con un portal web, que permite de una manera rápida y de forma unificada, acceder a sus usuarios a todos los servicios disponibles en el mismo. Dado a que esta web está organizada por área temáticas, se considera la correspondiente al área objeto de nuestro estudio y en

²⁸⁵ Vid. Constitución de la República Italiana, promulgada el 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 1 de enero de 1948, artículos 5 y 114.

tal sentido se observa la carpeta de Servicios Tributarios, esta sección agrupa los servicios puestos a disposición en línea en el área de los impuestos municipales, en su página inicial coloca a disposición del usuario un menú de opciones, tales como: Tasas e Impuestos; Impuesto sobre el turismo; Citas de reservación; Cancelación de reservas; Notificación de pago a través de e-mail; Reimpresión aviso de pago Tares / Tari / Tasi; Calculadora IMU-TASI.

En busca de una mayor informatización del sistema, está prevista la implementación de una versión actualizada de la IMU y servicios TARSU, que incluirá algunos de los servicios ofrecidos hasta el momento. Tal hecho, aunado a que en fecha reciente a esta indagación se convirtió en la capacidad de hacer las citas con las oficinas y la solicitud de activación de un aviso de servicio a través de correo electrónico o los plazos de mensajes de texto y envío de documentos por parte de la municipalidad, así como la creación de la sección de formularios descargables denota la intención inequívoca de esta administración tributaria municipal de gestionar su sistema impositivo de acuerdo a los parámetros más expeditos en lo que tecnología de punta se refiere²⁸⁶.

²⁸⁶ Vid. web site: <https://servizi.comune.bologna.it> Denótese que la sección *Tasse e tributi*, cuenta con su menú de opciones, a través de ella se puede acceder a IMU o Impuesto Municipal Inmobiliario. El IMU se calcula aplicando al valor de la propiedad la tasa deliberada anualmente por el municipio, por lo cual se hace necesario acudir a la opción TASI, esta tasa es aplicada al valor de la propiedad, siendo los sujetos pasivos los dueños de propiedades como los propietarios o poseedores de usufructo, uso y habitación o superficie; propiedad conyugal del ex cónyuge como consecuencia de la prestación de separación; el cónyuge superviviente del titular del derecho de residencia prevista en el art. 540 del código civil en la casa usada como residencia familiar para la parte que pertenecía al cónyuge fallecido; inquilinos en caso de arrendamiento, a partir de la fecha de la firma y por la duración del contrato; en el caso de instrumental agrícola manufacturado ocupado, por cualquier motivo, por una persona distinta del titular de ese derecho real, el titular del derecho real y el inquilino son titulares de deuda tributaria autónoma, la opción TARI es la tasa aplicada al servicio de recolección de basura, la cual cuenta con un link interno, para efectuar on line: la liquidación y pago de la cuota, incentivos para la recogida selectiva de residuos, concesiones fiscales CREALIS, tarifa diaria de eliminación, dicha tarifa se divide en grupos de usuarios domésticos y no usuarios de hogar. La tasa de los hogares se rige por el artículo 13 del Reglamento de TA.RI. Mientras que la de los usuarios no domésticos se rige por el artículo 14 de dicho Reglamento. En esta misma sección seguidamente esta la opción CIZANÀ-TARSU, donde CIZANÀ está referida al servicio de recolección de residuos de ocuparon instalaciones y áreas en el territorio de la *Comune di Bologna*, por cualquier motivo y a cualquier uso, en tanto que TARSU tiene el mismo fin pero está dirigida a quienes por el mismo motivo lo hicieron hasta el 31-12-2012, luego está la opción *Occupazione suolo pubblico*, referida al uso u ocupación de áreas públicas o privadas sometidas al funcionamiento público, la opción *Imposta pubblicità*, se refiere al Impuesto comunal sobre publicidad, seguido la opción *Imposta di soggiorno* o Impuesto sobre la estancia,

En consecución de nuestro cometido, relacionado con las Administraciones tributarias centrales y su adecuación a los sistemas informáticos y telemáticos, pasamos a considerar el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria ,SENIAT, organismos encargado de la gestión tributaria del país, cuya creación obedece a lo preceptuado en el artículo 316 de la Constitución venezolana en el cual se establece «El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas... para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos». Dotando más adelante dicha Constitución en su artículo 317, al organismo que se ocupe de tal menester de «... de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley».

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, fue creado el 10 de agosto de 1994, según Presidencial N° 310 de fecha 10 de agosto de 1994, publicado en la Gaceta N° 35.525, de fecha 16 de agosto de 1994, con la fusión de Aduanas de Venezuela Servicio Autónomo «AVSA», creado el 21 de mayo de 1993 y el Servicio Nacional de Administración Tributaria SENAT, creado el 23 de marzo de 1994. Este Decreto, permite dar cumplimiento, no sólo al encargo constitucional, sino también a lo establecido en los 225, 226 y

referido a las operaciones turísticas, la opción *Riscossione coattiva* o recuperación coactiva la motiva el hecho de que según lo aprobado por el Concejo Municipal con P.G. n. 231154/2011, de 01 de enero de 2012 el Comune di Bologna directamente gestiona la recuperación forzada de sus ingresos fiscales y extratributarie, la opción *Addebito in conto*, contempla que el servicio de domiciliación bancaria nacional (R.I.D.) se sustituirá por servicio SEPA Direct Debit (S.D.D.) como resultado de según lo determinado por la normativa europea 260/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo (que condujo a los requisitos técnicos y comerciales para las transferencias de crédito y los adeudos directos en euros) y la decisión del Banco de Italia el 22 de febrero de 2013 (que ha expedido, para Italia, la aplicación de las instrucciones de esa regulación) desde 01 de febrero de 2014, luego se ofrece una opción *Regolamenti*, que permite al usuario a través de formatos PDF estar informado de toda la reglamentación municipal impositiva de la *Comune di Bologna*, finalmente en esta sección *Tasse e tributi*, se ofrece la opción *Domande ricorrenti*, referida a preguntas más frecuentes. Cabe destacar que la Sección inicial de página destinada a la gestión tributaria municipal contiene además de la Sección Tasse e Tributi, cuyo menú de opciones se ha descrito antes brevemente, otras secciones, tales como: Prenotazioni appuntamenti; Disdetta prenotazioni; Avvisi di pagamento via e-mail; Ristampa avviso di pagamento Tares/Tari/Tasi; y Calcolatrice IMU-TASI, de lo cual se ha hecho referencia arriba en el contenido.

227 del Código Orgánico Tributario venezolano de 1994²⁸⁷. Según la ley que rige esta institución promulgada el 08 de noviembre de 2002, en Gaceta Oficial N° 37.320, publicada en la misma fecha, es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio del Poder Popular para la Economía, Finanzas y Banca Pública. También, de acuerdo a este instrumento legal le corresponde aplicar las normas jurídicas aduanera y tributaria nacionales, así como, ejercer, gestionar y desarrollar las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria establecidas por el Ejecutivo Nacional.

De las amplias competencias que le adjudica la ley al SENIAT, nos permitimos destacar: ser la administradora de los tributos que corresponden al Poder Público Nacional, de acuerdo a las políticas definidas por el mismo, de igual forma administrar el sector aduanero. En su misión, está la tarea de elaborar propuestas, con sus consecuentes directrices de ejecución para una óptima gestión tributaria. A nuestro juicio, sus actividades más significativas son las de ejercer las funciones de control, inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario, también, la determinación y verificación del cabal cumplimiento las obligaciones aduaneras, tributarias y sus accesorios. Siendo importante, su intervención en la definición y ejecución de las políticas administrativas que minimicen los márgenes

²⁸⁷ Vid. El Código Orgánico Tributario venezolano, de 1994, en sus Disposiciones transitorias, establece [Artículo 225º Se faculta al Ejecutivo Nacional para otorgar a la Administración Tributaria, autonomía funcional y financiera, para lo cual se destinará directamente de los ingresos que generen los tributos que ella administra, un mínimo del tres por ciento (3 %) hasta un máximo del cinco por ciento (5 %), con exclusión de los ingresos provenientes de la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, para atender al pago de las erogaciones destinadas al cumplimiento de sus funciones... Artículo 226º A los efectos de cumplir con lo establecido en el artículo anterior, el Ejecutivo Nacional establecerá en los Servicios Autónomos que se creen, un sistema profesional de recursos humanos, que incluya normas sobre ingreso, planificación de carrera, clasificación de cargos, capacitación; sistemas de evaluación y de remuneraciones, compensaciones y ascensos; asistencia, traslados, Licencias, normas disciplinarias, cese de funciones y régimen de estabilidad laboral para el personal de los Servicios. Parágrafo Único: Los funcionarios y empleados de los Servicios Autónomos tendrán el carácter de funcionarios Públicos, con los derechos y obligaciones... Artículo 227º El Ejecutivo Nacional adoptará todas las medidas y establecerá las normas reglamentarias de ejecución que sean necesarias para la aplicación de lo dispuesto en los artículos 225 y 226 de este Código. Para ello efectuará las adecuaciones correspondientes a la ejecución presupuestaria que se requiera en el ejercicio en curso].

de evasión fiscal, así como, prevención, investigación y sanción administrativa de los ilícitos aduaneros y tributarios.

Las facultades, funciones, atribuciones y competencia del SENIAT, son analizadas por una destacada doctrina del quehacer tributario venezolano²⁸⁸, de sus apreciaciones iniciales se denota su preocupación por que la Administración tributaria venezolana, la cual dispone de amplísimas facultades en el ejercicio de sus funciones, tomen en cuenta en cada actuación o gestión, las limitaciones que le imponen los preceptos constitucionales y legales, así como, los dictámenes o resoluciones que emanan de los tribunales competentes en la materia²⁸⁹.

A nuestro parecer, visto el proceso normativo que ha hecho hizo posible la instauración del SENIAT, así como también, las bases legales que dan lugar a su desempeño en el ámbito tributario, todo lo que concierne las facultades, funciones, atribuciones y competencia que le son propias, están claramente definidas haciendo honor a Kelsen en la Constitución Nacional, Código Orgánico Tributario venezolano y en la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria publicada en la Gaceta Oficial N° 37.320, de fecha 08 de noviembre de 2001.

Considerando el Código Orgánico Tributario venezolano, su artículo 131 establece «La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y

²⁸⁸ Cfr. Homes Jiménez, L., "Facultades de la admin...", cit. pp. 362 y ss.

²⁸⁹ En tal sentido, Homes Jiménez, L.: Facultades de la Admin..., cit., pp. 358; 359 y 360, advierte que el SENIAT, debe estar atento en su actuaciones estén enmarcadas dentro de la Constitución, leyes y jurisprudencia, a tal efecto invoca el artículo 25 de este documento fundamental, en el cual reza «Todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución y la ley es nulo...». También, lo preceptuado en el artículo 141 en el cual se estipula «La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de sus función pública, con sometimiento pleno a la ley y el derecho». Adicionalmente, recuerda una antigua jurisprudencia de la Corte Federal venezolana, donde claramente se establece «...la administración pública como órgano de actividad estatal, no puede ejercitar sus funciones sino dentro de los precisos límites del derecho positivo».

reglamentos, y en especial», corresponde destacar que a esta cita le prosiguen diecinueve numerales que claramente describen las atribuciones establecidas en el enunciado del artículo en comento. A grandes rasgos, en los numerales que integran el artículo en cuestión se imparte instrucciones precisas para que la Administración tributaria, recaude los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, pero también para que verifique, fiscalice y determine mediante la ejecución de procedimientos, el cumplimiento de las leyes y disposiciones tributarias por parte del sujeto pasivo. También, se le encomienda la liquidación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, igualmente las gestiones que debe realizar ante los órganos jurisdiccionales para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Otro de los cometidos que le corresponden, es el establecimiento de un registro único de sujetos de acuerdo a los parámetros que establece la ley. En suma, el contenido del artículo aporta, junto con el resto del articulado de la codificación venezolana, todos los elementos necesarios que la administración de tributos se pueda gestionar a cabalidad y con eficiencia. Así, lo indica el numeral ocho del artículo en referencia al estipular que se deben «Establecer y desarrollar sistemas de información...» instrucción de la cual se disertará en las próximas líneas.

En el sistema tributario venezolano, se ha hecho permisible la instauración de la telemática e informática en la gestión de los tributos, motivado a que la Constitución Nacional en su artículo 110 así lo prevé, al establecer que el «Estado reconocerá el interés público de la ciencia, la tecnología, el conocimiento, la innovación y su aplicaciones y los servicios de información necesarios». De igual forma, se puede matizar también que de los artículos 133; 316 y 317 de la Constitución Nacional, cómo en el caso de lo preceptuado en el artículo 31.1 de la CE, se desprenden los principios que sustentan el sistema tributario, que inspiran también el fundamento de exigencia de los deberes formales de información y la

adecuación de los órganos encargados de su gestión a la tecnologías necesarias para el efectivo cumplimiento de su cometido²⁹⁰.

Como órgano encargado de la administración de los tributos de la nación venezolana el SENIAT, a través de su Web²⁹¹, ofrece a los sujetos pasivos u obligados tributarios, un menú amplio de opciones para el cumplimiento de sus deberes formales y materiales. También, se hace necesario destacar, que la instauración de la informática y telemática en el sistema tributario venezolano proporciona a la administración gestora de los tributos diversas opciones que facilitan la consecución de sus fines, coadyuvando a su tarea de lucha contra la evasión tributaria, el delito y fraude fiscal. Destáquese, que en lo que concierne al sujeto pasivo u obligado tributario las operaciones de declaración de impuesto sobre la renta, así como también diversas operaciones que corresponde al Impuesto al Valor Agregado están totalmente automatizadas²⁹².

En lo que respecta a la codificación tributaria venezolana su Código Orgánico, preceptúa en su artículo 132, los lineamientos que deben cumplir los

²⁹⁰ En un contenido bastante extenso el Estado admite la necesidad de su adecuación a los sistemas de información como instrumentos que coadyuvan al desarrollo tecnológico de la nación, pero también, en el texto constitucional se admite la seguridad que los sistemas informáticos ofrecen a la soberanía nacional, lo cual aplica perfectamente en el ámbito tributario y hace honor a los principios constitucionales de: justicia, legalidad, igualdad, generalidad, capacidad contributiva y progresividad, de alguno de los cuales, en el apartado siguiente se hace una breve reseña.

²⁹¹ Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (www.seniat.gob.ve).

²⁹² Sólo las Personas Naturales que no sean funcionarios públicos y trabajadores de cualquier órgano público nacional, estatal y municipal, podrán ejercer su deber de declarar de forma manual siempre y cuando no arroje impuesto a pagar, es decir, pago cero. Lo antes expresado se debe a que según Providencia Administrativa del SENIAT, N° 0948, en su art. 1, establece «Las personas naturales calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), deberán presentar electrónicamente sus declaraciones definitivas del impuesto sobre la renta, correspondiente a los ejercicios fiscales indicados a partir del 31/12/2004, únicamente a través del Portal [http:// www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve)». También, según Providencia Administrativa del SENIAT, N° 0949, su art. 1, estipula «Los funcionarios públicos y trabajadores al servicio de los órganos y entes públicos nacionales, estatales y municipales que perciban enriquecimientos netos gravados con la Tarifa N° 1 del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando fueren superiores a un mil unidades tributarias (1000 UT) deberán presentar electrónicamente sus declaraciones definitivas del impuesto sobre la renta, correspondiente a los ejercicios fiscales indicados a partir del 31/12/2004, únicamente a través del Portal [http:// www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve)»

documentos que la Administración tributaria emita mediante sistemas informáticos, a su vez, estipula que éstos se estiman como legítimos y válidos, a menos que compruebe lo contrario. En su artículo 135, dicho código fija la utilización de los medios electrónicos o magnéticos, para la recepción, la notificación y el intercambio de notificaciones y documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos, así como, el intercambio de cualquier información²⁹³.

En apreciación de una destacada doctrina venezolana²⁹⁴, lo preceptuado en la codificación de 2001 de este país caribeño, sobre el uso de medios informáticos constituye una novedad en el ámbito legal tributario de esta Nación. El hecho de legalizar el uso de los medios informáticos y por ende telemáticos en el sistema tributario, viene a significar tanto para el sujeto pasivo u obligado tributario, como para la Administración tributaria, una adecuación a la modernidad. En sus comentarios sobre los artículos 122 y 125 de la codificación venezolana, destaca el hecho de que la información que trasciende a través de medios informáticos, se reputa como válida salvo prueba en contrario, que los datos que se traten por este

²⁹³ Cfr. Código Orgánico Tributario venezolano, 2014, el cual en su estipula en su artículo 132 «Los documentos que emita la Administración Tributaria, en cumplimiento de las facultades previstas en este Código o en otras leyes y disposiciones de carácter tributario, podrán ser elaborados mediante sistemas informáticos, y se reputarán legítimos y válidos, salvo prueba en contrario. La validez de dichos documentos se perfeccionará siempre que contenga los datos e información necesarios para la acertada comprensión de su origen y contenido, y contengan el facsímil de la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria. Las copias o reproducciones de documentos, obtenidas por los sistemas informáticos que posea la Administración Tributaria, tienen el mismo valor probatorio que los originales, sin necesidad de cotejo con éstos, en tanto no sean objetadas por el interesado. En todos los casos, la documentación que se emita por la aplicación de sistemas informáticos deberá estar respaldada por los documentos que la originaron, los cuales serán conservados por la Administración Tributaria, hasta que hayan transcurrido dos (2) años posteriores a la fecha de vencimiento del lapso de la prescripción de la obligación tributaria. La conservación de estos documentos se realizará con los medios que determinen las leyes especiales en la materia.» También, en su 135 establece «La Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos para recibir, notificar e intercambiar documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos y en general cualquier información. A tal efecto, se tendrá como válida en los procesos administrativos, contenciosos o ejecutivos, la certificación que de tales documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos, realice la Administración Tributaria, siempre que demuestre que la recepción, notificación o intercambio de los mismos se ha efectuado a través de medios electrónicos o magnéticos».

²⁹⁴ Garay, J., *Nuevo Código Orgánico Tributario*, (G.O.37.305 del 17-Oct-2001) Comentado, Caracas, ed. Juan Garay., 2002. pp. 136 y 137. Tómese en cuenta que en le nuevo Código Orgánico Tributario venezolano, promulgado en noviembre de 2014, el artículo 122 pasa a ser 132, con igual contenido, y el 125 pasa a ser 135 con igual contenido.

medio deben ser completos y comprensibles de acuerdo a lo que estipula la norma.

Llama la atención el hecho de que la información que se genera en los medios telemáticos bancarios venezolanos, está plagada de abreviaturas que hace en cierto caso incomprensible su lectura, por lo que se considera que el legislador intenta con lo normado atenuar estas presentaciones. Igualmente, hay que resaltar el carácter válido que la norma otorga como medio probatorio a las copias o reproducciones emitidas por este medio y que la documentación generada por medios telemáticos, se exija que esté soportada por los documentos que le han dado origen, que pueden estar de manera física o digitalizada. En cuanto a lo preceptuado en relación a un facsímil de la firma del funcionario, la doctrina²⁹⁵ sugiere que la Administración tributaria debe estipular alguna señal de identificación, a nuestro criterio, esta situación queda superada por lo estipulado en la Ley sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas. En lo que atañe al sujeto pasivo, destáquese la facilidad que tiene el mismo de presentar su declaración por medios informáticos y el valor jurídico que se le otorga a los mismos. De igual forma, se hace necesario resaltar la importancia que tiene el hecho de obligar a la Administración tributaria a emitir un certificado electrónico que confirme la operación realizada por los usuarios del sistema del SENIAT.

En su artículo 148 la codificación venezolana de 2014, estipula, cuando la Administración Tributaria puede recibir mediante los medios informáticos declaraciones, comprobantes de pago, consultas tributarias, recursos u otros trámites, y que a tal fin debe emitir un certificado electrónico que especifique el documento enviado y su fecha de recepción, la cual rige como fecha de inicio del procedimiento de que se trate, prescindiéndose de la firma autógrafa del sujeto pasivo o responsables. De acuerdo con la norma citada, para realizar cualquier trámite administrativo o cumplir con los deberes formales por vía electrónica, es

²⁹⁵ Garay, J., *Nuevo Código Orgán...*, cit. pp. 136 y 137.

imprescindible la autorización de la Administración tributaria para ello. En tal sentido, no basta que la Administración tributaria cuente con la tecnología, sino que además está en el deber de instalarla y habilitarla para el intercambio de información electrónica. La Administración tributaria al recibir una declaración o consulta, deberá entregar por vía electrónica un certificado de recepción de documentos; el cual no es más que un mensaje de datos, donde expresamente se especifique que se recibió el mensaje y la fecha de recepción.

El sistema impositivo venezolano, tiene una estructura administrativa descentralizada, la potestad tributaria del país ha sido disgregada, debido a que la Constitución Nacional otorga a los Estados de la federación y sus Municipios, competencias para que administren determinados tipos impositivos, por lo cual esta entidades nacionales ostentan un poder tributario originario²⁹⁶.

Todas las razones legales que establecen la descentralización impositiva en Venezuela, permiten considerar el Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, SAMAT, como un organismo, que esta

²⁹⁶ Vid. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453 de fecha 24 de marzo de 2000, la cual en su artículo 4 establece «La República Bolivariana de Venezuela es un Estado Federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución...» Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:... 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial», en tanto que en su artículo 180 estipula «La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes políticos territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados». También, Ley de reforma parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en su Título V, Capítulo V, regula las competencias tributarias de los Municipios, de común acuerdo con los postulados que establece la Constitución. Por su parte, el Código Orgánico Tributario venezolano en su artículo 1 dispone «... Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los Estados, Municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los Estados y Municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución.

investigación ha seleccionado, para matizar la implementación de los sistemas informáticos y telemáticos en las administraciones tributarias locales venezolanas.

El SAMAT, fue creado de acuerdo a Ordenanza Extraordinaria No. 3, Año II, de fecha 11 de abril de 2006, de su contenido se desprende que es una entidad con autonomía funcional y administrativa, sin personalidad jurídica propia, cuya organización tiene un carácter técnico, dependiente del Alcalde, con amplias competencias generales para la liquidación y recaudación de los tributos municipales sus intereses, sanciones y otros accesorios, así como también, para la aplicación de las Ordenanzas Tributarias e igualmente de las tareas de fiscalización y control del cumplimiento voluntario, la aplicación de las normas tributarias sobre los derechos y obligaciones que de ello se deriven y las demás contenidas en la institución y en las leyes correspondientes.

Las atribuciones específicas del SAMAT, se encuentran definidas a lo largo del artículo 2 de la Ordenanza arriba citada, dentro de las cuales se destaca, la de administrar el sistema de los tributos municipales de acuerdo con las instrucciones impartidas por el Alcalde, en acatamiento de lo que se establece mediante las Ordenanzas Tributarias de conformidad con la Ley, siendo el cumplimiento de las Ordenanzas que se generen en relación a los tributos lo que determina la reserva legal de sus actuaciones. También, le corresponde la tarea de recaudar los tributos municipales, las multas, los intereses y demás obligaciones accesorias, así como también, la de determinar las obligaciones tributarias y sus accesorios y de adelantar gestiones de cobro, destacándose la atribución de sistematizar, divulgar y mantener actualizada la información sobre la normativa, jurisprudencia y doctrina relacionada con los tributos municipales de su competencia, lo cual conjuntamente con el mandato establecido por la norma de que se planifiquen las actividades del municipio, se administren y dirija todo lo relacionado a los programas y sistemas actualizados de información, instan a esta Administración tributaria municipal a la adaptación de sus operaciones administrativas y de

gestión de los tributos a las tecnologías más recientes que le garanticen su expedito y cabal funcionamiento.

La implementación de la tecnología informática y telemática, comienza en el Ayuntamiento merideño desde tiempos bastante remotos, pudiéndose afirmar que esta se hace efectiva a partir del auge informático que aconteció en las instituciones de administración pública. Luego, en lo que corresponde a la administración de los tributos, la utilización de estos sistemas tecnológicos parte desde el año 2006, al proveerse la antigua división de tributos del Municipio de un sistemas informático y telemático, creándose el SAMAT, como organismo de administración tributaria de la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida, el cual dispone de una web, donde se han ido incorporando módulos de servicios, de gestiones e información para facilitar a los ciudadanos de la jurisdicción, el cumplimiento de los deberes tributarios formales y materiales que le puedan surgir como consecuencias de sus actividades económicas.

La web del SAMAT merideño, ofrece a sus usuarios una serie de link, como el de La Ciudad, contentivo de diversos aspectos de la ciudad de Mérida; el otro link, La Alcaldía, es indicativo de la configuración administrativa de este organismo. Luego, seguidamente se observa una serie de enlaces relacionados con esta Administración tributaria municipal como, EL SAMAT, misión y visión del organismo, su estructura y otras informaciones. Seguidamente en el enlace, Tramites, se aprecia un menú de opciones referidas a la actividad económica del usuario; el link, Impuestos, por su parte, describe cada uno de los tipos de tributos exigidos por este organismo; luego el link, Declaración On Line, es totalmente operativo donde se observa los pasos para elaborar la declaración municipal; luego en, Acceso a Declaración On line, donde se declaran los ingresos anuales y actualizan datos del impuesto de actividades económicas.

De acuerdo a las apreciaciones de quien fue Superintendente del SAMAT²⁹⁷, el sistema instaurado en este servicio autónomo de administración de tributos de la Alcaldía del Municipio Libertador, permite que el Impuesto sobre las Actividades Económicas generado por el ejercicio de una o varias actividades comerciales, industriales, financieras, bursátiles o de servicio de carácter comercial u otras, pueda ser declarado de forma estimada o de forma definitiva. Así, la declaración estimada de ingresos brutos, acarrea el pago de un anticipo, en tanto que, declaración definitiva de ingresos brutos, viene a representar el pago correspondiente del ajuste generado por la diferencia del anticipo del impuesto pagado y el impuesto generado según ingresos reales. Según, el antes referido funcionario responsable de la implementación de la, Declaración On line del Impuesto de Actividades Económicas, la experiencia tanto de recaudación, como de seguimiento o control en la gestión de este tipo de tributo mejoró significativamente por el paso de su tratamiento administrativo de la forma manual al sistema operativo informático y telemático²⁹⁸.

²⁹⁷ Soto Oraa, R.A., Superintendente del SAMAT merideño en 2011, entrevista disponible en la página web http://samat-merida.com/page/3?am_force_theme_layout=mobile.

²⁹⁸ En el impuesto a la Actividades Económicas para la declaración estimada, on line, se debe considerar la presentación de una proyección de los ingresos brutos que prevén obtener los contribuyentes en el próximo ejercicio fiscal; en tal sentido, su pago constituye un anticipo de impuesto deducible al causado, según ingresos reales generados en el año gravable. Luego, los contribuyentes que ejerzan actividad económica en la jurisdicción del Municipio, están obligados a la presentación de la estimación de ingresos brutos a percibir el año próximo, los cuales no podrán ser inferiores al ochenta por ciento (80%) del monto de los ingresos brutos señalados en la declaración definitiva correspondiente al impuesto del año anterior. La declaración estimada de ingresos brutos, se presenta a su usuario, a través de un manual on line de ejecución, sencillo y comprensible, que establece en un primer término el lapso de recepción, seguido de la dirección web a la que debe acceder, luego el usuario encontrará el link de acceso para la Declaración estimada de Ingresos Brutos, junto con la instrucción de crear un usuario específico con el RIF de la empresa y la instrucción de crear una clave de acceso para empezar el proceso. Además, el link "Atención al contribuyente", tiene por finalidad indicar al usuario que en caso de que no posea correo electrónico, debe crear una dirección de email en cualquier servicio (Gmail, Hotmail, Outlook, Yahoo, etc). Así, el sistema, emite el usuario de acceso, el cual será enviado por correo electrónico al usuario. En tal sentido, el contribuyente, introduce usuario y clave de acceso a la página de declaración para realizar la misma, llena los campos obligatorios de la declaración, desglosa los ingresos asociados a cada actividad, imprime comprobante de declaración que le servirá como soporte de haber realizado la declaración a tiempo. En uso de sus derechos, presentarán sus alegatos en la sede del servicio autónomo de administración de tributos de la Alcaldía del Municipio Libertador, las constructoras y contribuyentes industriales con sedes en otras jurisdicciones y que comercialicen sus productos o presten sus servicios en el municipio, en virtud de las consideraciones especiales que este tipo de contribuyentes acarrea. Disponible en: <http://www.samat-merida.com/samat/>

A nuestro juicio, considerar los medios telemáticos como una herramienta para agilizar la gestión pública, ya es un hecho en casi todas las administraciones tributarias. Luego, también es un asunto que debe tratarse con sumo cuidado, en especial cuando se trata de relaciones entre Administración y administrados, ya que en estos casos la seguridad jurídica impone que el administrado o sujeto pasivo, conozca de antemano las reglas que regirán el intercambio de información con la Administración tributaria a través de estos medios. Igualmente, los medios telemáticos e informáticos son de innovación constante que exige una permanente actualización del ente administrativo, así como también, la preparación continua del usuario a las novedades que acontezcan. Todo esto, consideramos debe estar reglamentado en resguardo de la seguridad jurídica que el sujeto pasivo requiere y a que tiene derecho, así como de la confianza, que en relación a los sistemas comentados se le debe proporcionar.

Por otra parte, existen muchos aspectos que presentan debilidad en torno a las nuevas tecnologías de información y comunicación, a nuestro parecer, el generacional es uno de los más importantes, siendo este criterio lógico, si se toma en consideración que no es igual la adecuación de las nuevas generaciones inmersas de lleno en las actividades que denotan lo que hoy se denomina cibercultura, a estas tecnologías, que la que pueda esperarse de la generaciones que le anteceden, en las que más bien se aprecia, renuencia y hasta miedo de inmiscuir la tecnología en sus asuntos económicos. Por lo tanto, a nuestro entender la presentación de los sistemas informáticos y telemático en las actividades tributarias, deben proyectarse en un sentido progresivo y bien fundamentado, con una visión pendiente de que en su comienzos, una página web debe ser lo más didáctica y comprensible que se pueda, la exigencia del usuario actual así lo requiere. Luego, en una especulada proyección futura de nuestra parte, dentro de unos años la exigencia del usuario de la web es inversa, ya que requiere una presentación cada vez más técnica y sofisticada, adecuada a la

tecnología del momento, porque ya la existente es conocimiento común o se encuentra desactualizado y por lo tanto poco atractiva.

4. El intercambio de información entre la Agencia Central y las agencias tributarias descentralizadas

La descentralización imperan en casi todas las Naciones democráticas dado a los beneficios que a nuestro juicio otorga al colectivo, tales como, desde un punto de vista político elegir sus gobernantes y representantes locales y desde una visión más económica que buena parte de los recursos que mediante la tributación se obtengan sean invertido en la zona donde fueron recaudados. Según destacado especialista en este tema, «Hemos aceptado como dogma de fe, que, como es sabido, es una categoría conceptual que no admite prueba en contrario, que la descentralización es mejor que la centralización y que con la autonomía aumenta la eficacia y la eficiencia, que la proximidad al ciudadano en la prestación de los servicios públicos mejora la calidad de estos,... »²⁹⁹.

La gestión de Administración tributaria, también se descentraliza y en tal sentido se establece un intercambio fluido de información tributaria entre la AEAT y las diversas agencias administración tributaria de las CCAA y las EELL españolas, a nuestro entender, con el amparo legal de lo preceptuado en la CE, en el artículo 137, el cual establece la organización territorial del Reino de España « ...en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas...» y del artículo 156 CE, de cuyo contenido se desprende que la autonomía que se le otorga a las Comunidades van aparejadas a « ...los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles... Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la

²⁹⁹ Cfr. Lago Montero, J.M.: *La reordenación de la Hacienda Local en la segunda descentralización, P.I.C.A.S. y Pacto Local en Castilla y León*, Navarra, Aranzadi, 1ª edic., 2013, pp. 32 y 33

recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos»³⁰⁰.

Igualmente, es importante destacar que LGT en su artículo 1, en su contenido referido a su objeto y ámbito de aplicación estipula que esta codificación « establece los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias...», y más adelante en su artículo 94 referido a las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar establece que «Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales..., estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuanto datos, informes 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».

Lo antes expuesto, nos permite afirmar, que tan importante y especializado evento informativo y de colaboración entre AEAT y las diversas agencias administración tributaria de las CCAA y EELL españolas, no podía quedar al margen de la tutela constitucional y de la codificación que rige la materia tributaria, a su vez de estas normas, se han derivado otras más específicas como las que establece, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 4, estipula que la lealtad institucional a de ceñir las relaciones entre las Administraciones públicas españolas, mediante un respeto entre las Administraciones al ejercicio legítimo de la competencia de cada una, además de la ponderación que cada Administración debe tener en el desempeño de las competencias que le son propias, de los intereses públicos que se le involucren y de aquellos cuya gestión haya sido otorgado a las otras Administraciones.

³⁰⁰ Vid. La Constitución Española, la cual en su Título VIII, De la organización territorial de Estado, en Capítulo Primero, se refiere a los Principios Generales, en su Capítulo II se dedica a La Administración Local, y en su Capítulo III a Las Comunidades Autónomas. También,

Prevalece para nuestro interés investigativo, la encomienda que hace el contenido de este artículo de « Facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias». Así como también, el deber que tiene cada Administración de prestar la colaboración necesaria y la asistencia debida a otras Administraciones en el desempeño de sus actividades.

La Ley antes referida, que corresponde al ámbito administrativo común, a nuestro juicio, no es totalmente ajena a la especialidad administrativa del quehacer tributario, que es un quehacer administrativo público de Derecho público y que atañe al Estado en el desempeño de sus actividades. Inspira y acompaña a nuestra posición, la SSAN de 25 de febrero de 1997; 25 de marzo de 2004, Rec. núm. 274/2002 y 13 de mayo de 2004, Rec. núm. 161/2002³⁰¹. Y como bien lo estipula la LRJPAC en su, Disposición adicional quinta, « En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley»³⁰².

³⁰¹ Vid. SAN de 25 de febrero de 1997; 25 de marzo de 2004, Rec. núm. 274/2002, f 5º, y 13 de mayo de 2004, Rec. núm. 161/2002, f 9º. En todas las Sentencias antes referidas, dictaminadas por la AN, en uso de sus atribuciones, el fundamento jurídico común estriba en que [...sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la Disposición Adicional 5ª de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/92, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho...Estos razonamientos, junto a la regulación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, en relación con la disposición adicional quinta de la Ley 30/92, llevaron a la Sala a la consideración de que la aplicación de estos principios a las singularidades que ofrece la Administración Tributaria es permisible en nuestro ordenamiento jurídico, pues "la Administración Tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la Constitución -la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad- y las Leyes generales como la Ley 30/92 ofrecen a los ciudadanos"].

³⁰² Vid. Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, BOE» núm. 285, de 27/11/1992, la cual en su Disposición adicional quinta, establece:« Disposición adicional quinta. Procedimientos administrativos en materia tributaria. (2) 1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria. 2. La revisión de

También, la LOFCA viene a complementar el marco constitucional que en relación a las CCAA, está establecido en los artículos 156 y 157 de la CE, esta Ley promulgada bajo denominación, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, ha sido objeto de varias modificaciones y complementos por otras leyes, tales como Ley 22/ 2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias³⁰³. Esta Ley establece como principio fundamental y determinante que exista una colaboración fluida y permanente entre las Administraciones Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas para todo lo concerniente a la gestión de los tributos estatales cedidos, particularmente, el fomento y desarrollo de intercambios de información y la planificación coordinada de las actuaciones de control sobre los referidos tributos.

Estos instrumentos legales, han motivado que dentro del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, así como también, en los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, la AEAT incremente los intercambios de información con trascendencia tributaria con la finalidad de dar eficacia a la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes reduciendo las cargas administrativas que pesan sobre los mismos e intensifique la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida³⁰⁴.

actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

³⁰³ Vid. Ley 22/ 2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, Publicado en BOE núm. 305 de 19 de Diciembre de 2009, de cuyo preámbulo se extrae que, «Esta Ley acomete las reformas que no requieren el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 3/2009».

³⁰⁴ Obsérvese que el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, es órgano colegiado integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos. Por su parte, los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, son órganos colegiados integrados por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía de que se trate, con funciones de

En igual sentido, además de intercambios de información generales, también se están perfeccionando los intercambios de información específicos sobre los siguientes casos: situaciones determinadas, operaciones, valores, bienes o rentas con trascendencia tributaria que sean relevantes en la gestión tributaria que realice cualquiera de las Administraciones, especialmente para la lucha contra el fraude, así como, la transmisión de información obtenida en los procedimientos de control que estén desarrollando o vayan a desarrollar las Administraciones tributarias, del Estado o las de las Comunidades Autónomas, y que resulte relevante para la tributación por otras figuras impositivas gestionadas por otra Administración. En el mismo sentido, es esencial la colaboración entre la AEAT y las CCAA en la planificación coordinada y la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de actuaciones de control por parte de las mismas.

El conjunto de todas estas normas jurídicas, han servido de fundamento jurídico para la materialización de una serie de acuerdos o convenios entre AEAT y las Administraciones tributarias de las CCAA y las Entidades Locales, diseminadas a lo largo del territorio español.

Y es que según el criterio de una destacada doctrina española «...la cooperación implica negociación, acuerdo y participación, lo cual supone, en suma, un aumento considerable de la base consensual del poder y, por ende, un instrumento básico de carácter democrático³⁰⁵». A su vez, también para un reconocido doctrinario de la *Universitat de Barcelona* «...la relación comunicacional cuyo objeto es la información personal demandada no puede

coordinación de la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito, de acuerdo con las directrices del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria. Cfr. Memorias 2012 de la AEAT, Disponible: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2012/_Ayuda_Memoria_2012.html

³⁰⁵ Álvarez Conde, E., *Curso de Derecho Constitucional*, Vol. II, Madrid, Tecnos, 2003, p. 489.

prosperar sin un acuerdo, convenio o tratado que la configure...»³⁰⁶. Por otra parte, de acuerdo al criterio del TC, emitido STC 13/1992 de 6 de febrero, el convenio es «una técnica que responde a ese principio de cooperación inherente al Estado de las de las autonomías que debería profundizarse». Así, en cuanto a los convenios suscritos entre la AEAT y CCAA, de más reciente data, los mismos se pueden agrupar en los que corresponden al régimen común y los que corresponden al régimen floral.

De los suscritos para el régimen común, se destacan: El convenio marco entre la AEAT y cada una de las CC AA, en materia de recaudación ejecutiva de los ingresos de derecho público de dichas comunidades. Dicho convenio fue aprobado, por la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria en la reunión plenaria del 27 de marzo de 2006, en el cual se establece que la AEAT, asumirá la gestión de recaudación ejecutiva de los recursos de derecho público de las CCAA, de igual forma, asume también la gestión de recaudación de los recursos de derecho público de otras Administraciones cuya gestión recaudatoria asuma la Comunidad en virtud de Ley o del correspondiente Convenio, cuando así se lo encomiende la CCAA³⁰⁷.

Otro convenio, que se ha establecido en el régimen común, es el que se relaciona con el suministro de información para finalidades no tributarias, el cual estipula las condiciones y procedimientos rigen la cesión de información por parte la AEAT y las Administraciones tributarias de las CC AA, con la salvedad de los derechos de los ciudadanos a que se refiera la misma. Este convenio no aplica a

³⁰⁶ Rosembuj Erujimovich, T., “Notas sobre el intercambio de información”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005. P.2421.

³⁰⁷ Dicha recaudación se regirá por: LGT; Ley 47/2003, General Presupuestaria, de 26 de noviembre; Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; También, por las demás disposiciones dictadas o que pudieran dictarse en su desarrollo; por la normativa vigente que resulte aplicable en materia de gestión recaudatoria; de acuerdo al convenio suscrito. « Asimismo, en los términos y condiciones fijados por la Directiva 76/308/CEE, en el Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación así como en su normativa de desarrollo, la gestión recaudatoria podrá extenderse a los demás Estados miembros de la Unión Europea».

los suministros de información que puedan acontecer entre AEAT y CCAA cuando se relacionen con las finalidades previstas en el artículo 113.1 de la LGT³⁰⁸. Esta sección de información por parte de la AEAT tiene por finalidad exclusiva prestar colaboración a las CCAA «en el desarrollo de las funciones que tenga atribuidas cuando, para el ejercicio de las mismas, la normativa reguladora exija la aportación de una certificación expedida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la presentación, en original, copia o certificación de las declaraciones tributarias de los interesados o de cualquier otra comunicación emitida por la Agencia Tributaria en el caso de los no obligados a declarar. En estos supuestos, la información que debe constatar en tales documentos se solicitará directamente de la Agencia Tributaria, siempre que resulte de interés para el ejercicio de tales funciones y se refiera a un número elevado de interesados o afectados»³⁰⁹.

También, dentro del régimen común, se han implementado los «convenios de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas en materia de informática tributaria»³¹⁰. Debido a que los convenios son suscritos individualmente entre cada una de las comunidades, se redactó un modelo de convenio, el cual fue aprobado por la Comisión Delegada del Gobierno para Política Autonómica, en fecha 29 de septiembre de 1995. El convenio que suscriba la CCAA tendrá por objeto ejecutar los trabajos necesarios «...para la obtención de las especificaciones funcionales, diseño técnico, desarrollo e implantación de los Sistemas Integrados de Gestión de Ingresos...» de la CCAA suscritora. El sistema informático de gestión de ingresos a instalarse

³⁰⁸ Vid. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en cuyo Artículo 113 se estipula «Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial».

³⁰⁹ Vid. Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo artículo 4.1. c) restablece el marco de colaboración mutua que debe presidir las relaciones entre las administraciones públicas.

³¹⁰ Hasta el momento de nuestra indagación se habían firmado convenios con las siguientes Comunidades Autónomas: Andalucía (Proyecto "SUR"), Principado de Asturias (Proyecto "TRASGU"), Illes Balears (Proyecto "MARES"), Canarias, Cantabria (Proyecto "MOURO"), Castilla-La Mancha (Proyecto "GRECO"), Extremadura (Proyecto "DEHESA"), La Rioja (Proyecto "ORIA") y Comunitat Valenciana (Proyecto "TIRANT").

[...es un sistema integral (que abarca todas las fases, procedimientos y necesidades de información de la gestión de los ingresos), modular (que permite la implantación independiente de los procedimientos que se precisen) y, finalmente, es un sistema universal (pues se adapta a las figuras tributarias y procedimientos que se creen en el futuro)].

En el mismo sentido, se han establecido convenios de colaboración entre la AEAT y las Haciendas Forales, tal es el caso del Convenio de colaboración con la Comunidad Autónoma del País Vasco, para el suministro de información para finalidades no tributarias, establecido según Resolución de 18 de noviembre de 2010 del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT y la Comunidad Autónoma del País Vasco, los términos y condiciones estipuladas a lo largo del contenido de dicho convenio son bastante semejantes a los suscritos para este tipo de finalidad no tributaria con las CCAA de régimen común y a las cuales arriba nos hemos referido con algunos matices que lo distinguen debido a la condición foral de la CCAA³¹¹.

También, se ha establecido un convenio de colaboración entre la AEAT y el Gobierno de Navarra para el suministro de información para finalidades no tributarias, bajo los mismos lineamientos de los anteriores convenios de este tipo, pero lógicamente con características que atañen a la región³¹².

Lo plasmado en CE, así como también en LGT, han motivado que para la administración de los tributos de las EELL, se promulguen normas específicas como las que establece la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, cuyo preámbulo claramente estipula que la filosofía que inspira la

³¹¹ Vid. Resolución de 18 de noviembre de 2010, del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio de colaboración con la Comunidad Autónoma del País Vasco, para el suministro de información para finalidades no tributarias. Publicado en: «BOE» núm. 39, de 15 de febrero de 2011, pp. 16578 a 16584.

³¹² Vid. Resolución de 31 de mayo de 2007, del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio de colaboración con el Gobierno de Navarra para el suministro de información para finalidades no tributarias. Publicado en: «BOE» núm. 147, de 20 de junio de 2007, pp. 26860 a 26862.

Ley está en la búsqueda de un «equilibrio dinámico propio de un sistema de distribución del poder, tratando de articular los intereses del conjunto,...» por lo cual en su Capítulo II referido a las Relaciones interadministrativas, dentro del contenido del artículo 55 se estipulan las directrices que han de normar la eficaz y eficiente relación coordinada que debe existir entre la AEAT, las CCAA y las EELL³¹³. Y es que la disposición adicional Quinta de la referida Ley, estipula que «Las Entidades locales pueden constituir asociaciones, de ámbito estatal o autonómico...»³¹⁴, lo cual ha motivado que en abril de 2003, suscribiera un convenio de colaboración entre la AEAT y la Federación Española de Municipios y Provincias «FEMP», en materia de suministro de información de carácter tributario a las entidades locales.

La FEMP, de acuerdo con su versión estatutaria, es una Asociación con personalidad jurídica propia, sin fines de lucro, de utilidad pública, constituida por los Municipios, Provincias, Islas y otros Entes Locales que voluntariamente deciden formar parte de ella para la promoción y defensa de sus intereses comunes. Esta Federación constituye la Sección Española del Consejo de Municipios y Regiones de Europa. Del contenido de sus Estatutos, también se

³¹³ Vid. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, publicada «BOE» núm. 80, de 3 de abril de 1985, la cual en su artículo 55 estipula «Para la efectividad de la coordinación y la eficacia administrativas, las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, de un lado, y las Entidades locales, de otro, deberán en sus relaciones recíprocas: a) Respetar el ejercicio legítimo por las otras Administraciones de sus competencias y las consecuencias que del mismo se deriven para las propias. b) Ponderar, en la actuación de las competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a las otras Administraciones. c) Facilitar a las otras Administraciones la información sobre la propia gestión que sea relevante para el adecuado desarrollo por éstas de sus cometidos. d) Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran precisar para el eficaz cumplimiento de sus tareas. En la disposición adicional Quinta. 1. Las Entidades locales pueden constituir asociaciones, de ámbito estatal o autonómico, para la protección y promoción de sus intereses comunes, a las que se les aplicará, en defecto de normativa específica, la legislación del Estado en materia de asociaciones. 2. Las asociaciones de Entidades locales se regirán por sus Estatutos, aprobados por los representantes de las Entidades asociadas, los cuales deberán garantizar la participación de sus miembros en las tareas asociativas y la representatividad de sus órganos de gobierno.

³¹⁴ Vid. CE la cual en su artículo 141.3 «Se podrán crear agrupaciones de municipios diferentes de la provincia». Por otra parte, también considérese otras leyes, importantes para las Entidades Locales, tales como, Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

destaca el artículo 66, el cual en su numeral 1 establece que FEMP le corresponde la interlocución y representación de sus asociados, ante «...la Administración Central, las Cortes Generales, el Gobierno de la Nación y las demás instancias que integran la organización institucional del Estado Español, así como ante los diversos organismos y asociaciones internacionales». De la gestión de la FEMP, se destaca la promulgación de acuerdo a la Ley y sus Estatutos de la Ordenanza Tipo de Transparencia, Acceso a la Información y Reutilización³¹⁵.

Como se observa, la información que fluye entre la AEAT y las administraciones tributarias de las CCAA y EELL, esta normada por leyes que insta a la colaboración entre estos organismos que se encarga según las atribuciones y potestades de cada una de la actividad tributaria de la Nación española, la efectividad de esta actividad administrativa conlleva un seguimiento, a nuestro juicio, estricto y sistematizado de su ejecución, que ponga en evidencia la fortalezas y debilidades, tanto de las leyes que lo auspician como del cabal cumplimiento de los convenios que se han suscrito para salvaguarda la asistencia y el intercambio de información tributaria entre el órgano central gestor de los tributos y las administraciones tributarias descentralizadas, una actividad que no es fácil valorar si tomamos en consideración las apreciaciones de una atenta doctrina para quien «valorar el desarrollo de la relaciones intergubernamentales es comparable a equilibrar la magnitud de un iceberg: hay una parte que se puede

³¹⁵ La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, publicada, B.O.E. de 10 de diciembre de 2013, No. 295. De acuerdo FEMP, la Ordenanza promulgada, tiene como objetivo facilitar a los Gobiernos Locales, un instrumento legal que les permita establecer en sus Ayuntamientos, entidades más transparentes y abiertas a la participación de los vecinos. Esta Ordenanza Tipo permitirá cumplir en el plazo fijado (antes del 10 de diciembre de 2015) con los deberes de transparencia que competen a las instituciones, asimismo, con el derecho de participación y acceso a la información de los ciudadanos, que establece la Constitución y la Ley de Bases de Régimen Local tras su reforma, como la mencionada Ley 19/2013. A su vez, la Ordenanza facilitará a los Ayuntamientos iniciar un proceso interno de adaptación para desarrollar la Ley y plasmar los resultados finales en una ordenanza propia. Al mismo tiempo, es un incentivo para iniciar la implantación en las Entidades de las medidas propias de Gobiernos Locales transparentes. Disponible: <http://www.femp.es>

ver, hay una parte visible de la cooperación, pero no se sabe cuál es la extensión de la parte sumergida, porque no se conocen muchos extremos»³¹⁶.

La doctrina citada está referida hacia a relaciones intergubernamentales genéricas y como es conocido las actividades administrativas tributarias son de un índole especial, toda vez, que las mismas están íntimamente ligadas al mantenimiento y operatividad del Estado, de allí que esté expresamente indicado en la CE los principios de colaboración y solidaridad que deben estar presente en las relaciones entre la AEAT y las CCAA y a su vez por analogía también con las EELL, como ya se ha indicado. Sin embargo, a nuestro juicio, la comparación con el iceberg, no es del todo ajena a las relaciones de intercambio que se desarrollan en el campo tributario, pues quizás se presente extremos no conocidos en esta especialidad, que pueden ser ajenos a la clara instrucción legal a la cooperación entre los organismos centrales y los descentralizados, así como de los descentralizados entre sí. Es decir, que estos hechos ocultos en la relación de colaboración y cooperación, pueden obedecer a una carencia de conocimiento de un determinado proceso informativo, o también a deficiencia en la adecuación tecnológica herramienta vital para un intercambio de información efectivo entre todos los organismos que integran el sistema tributario nacional. También se puede atribuir, a la renuencia que puede surgir al solicitar un asesoramiento oportuno de los órganos centrales e incluso de las administraciones homologas que cuentan con mayores destrezas administrativas y tecnológicas.

Los principios de colaboración y solidaridad que según lo estipulado por la CE deben ceñir las relaciones entre la AEAT, las CCAA y EELL, conllevan una cooperación negociada de acuerdos y cuotas de participación, que mueven la base consensual del poder y reafirma el carácter democrático de lo se conviene. A nuestro juicio, viene a ser el acontecimiento necesario e idóneo que reclama el

³¹⁶ Cfr. García Morales, M.J., Montilla Martos, J.A. y Arbos Marín, X., “Las relaciones intergubernamentales en el Estado Autonómico, estado de la cuestión y problemas pendientes”, en *Las Relaciones Inter-gubernamentales en el Estado Autonómico*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2006, p. 10.

ciudadano a fin de darle seguridad a su participación dentro del acontecer tributario.

Desde la perspectiva de lo que debe considerarse como razonable, deseable y exigible como legítimo, las partes deberán adoptar su posición tomando como base el principio de mutua lealtad «Bundestreue» en busca de garantizar una colaboración e integración efectiva, entendida de forma general y multidireccional, del Estado con las distintas CCAA y EELL, a su vez individual o conjuntamente, de las CCAA Y EELL, con el Estado, debiendo también establecerse entre las CCAA y EELL entre sí, partiendo «...del reconocimiento mutuo de que ni el interés general es patrimonio exclusivo del nivel central de gobierno, ni los interés propios de cada Comunidad son indiferentes al interés general de otras instancias de gobierno»³¹⁷.

Hasta aquí se ha disertado sobre la colaboración y cooperación, sin entrar en el desarrollo conceptual de estos términos, algo que se hace necesario si se aprecia que también en las relaciones intergubernamentales está presente además de los referidos principios el de coordinación, situación ésta que se trata de dilucidar en la líneas que prosiguen.

Para una doctrina dedicada a la jurisprudencia constitucional³¹⁸, si se toma como referencia las jurisprudencias del TC se observa una significativa confusión en las antes anunciadas delimitaciones conceptuales de colaboración y cooperación, como forma que ciñe las relaciones entre la variedad de niveles territoriales que se observan. Así, la autonomía que atañe a estas organizaciones, debe comprenderse como un derecho de las Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios a participar plenamente a través de órganos propios en el gobierno y

³¹⁷ Cfr. Cámara Villar, G., “El principio y las relaciones de colaboración entre el Estado y las CCAA”, *ReDCE*, n° 1, Enero-Junio de 2004, pp. 197-240, al hacer alusión al Bundestreue, o pacto, esta doctrina se refiere principio de comportamiento respetuoso Federal, es decir un respeto mutuo y de colaboración.

³¹⁸ Cfr. Marcos, A., “Jurisprudencia constitucional sobre el principio de cooperación”, *Documentación Administrativa* n° 240 (Octubre-Diciembre 1994) pp. 265 y 353.

administración de cuantos asuntos les correspondan, constituyendo en todo caso un poder limitado que no puede oponerse al *principio de unidad estatal*. (SSTC 4/81 de 2 de febrero, 32/81 de 28 de julio y 27/87 de 27 de febrero entre otras). En tal sentido no puede negarse que el Tribunal Constitucional español, en diversas sentencias ha tenido que asumir en varias oportunidades la obligación de dilucidar el problema relativo a la configuración territorial del Estado, como al efecto se observa en «STC 27187 de 27 de febrero, FJ 8» y a la colaboración que debe prevalecer en las relaciones de todos los organismos que integran el territorio español³¹⁹.

Todos estos modos, procedimientos o normas, a los cuales se ha hecho referencia en el presente segmento vienen a ser fórmulas de colaboración que no sólo tienen su origen en consuetudinaria labor del legislador, como la sentencia a la cual nos hemos referido, los mismos también emanan de la Constitución y son fundamentales para la actividad interterritorial que unitariamente y eficazmente debe imperar en el sistema.

El estudio y acomodo de las fórmulas de relación o colaboración entre las diversas organizaciones territoriales españolas que configuran la Constitución de 1978, a juicio de la doctrina última a la cual nos hemos referido, implica distinguir «... en primer lugar, aquéllas que suponen modificar la atribución de la titularidad o el ejercicio de las competencias de otras que son de aplicación en el ámbito del ejercicio de las competencias propias. Las primeras, se refieren... a *traslados competenciales* (transferencias, delegación, encomienda), flexibilizan o favorecen

³¹⁹ El TC en Sentencia 27/1987, de 27 de febrero de 1987 (BOE núm. 71 de 24 de marzo de 1987) establece [Por otra parte, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, no cabe deducir de la Constitución que, en todo caso, corresponda a cada una de ellas un derecho o facultad que le permita ejercer las competencias que le son propias en régimen de estricta y absoluta separación. Por el contrario, la unidad misma del sistema en su conjunto, en el que las diferentes entidades autónomas se integran, así como el principio de eficacia administrativa (art. 103.1 de la C.E.), que debe predicarse no sólo de cada Administración Pública, sino del entero entramado de los servicios públicos, permiten, cuando no imponen, al legislador establecer fórmulas y cauces de relación entre unas y otras Administraciones locales y de todas ellas con el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de las competencias que para la gestión de sus intereses respectivos les correspondan].

la adaptación del sistema según demande las nuevas circunstancias, a través del traslado bien de la titularidad, bien del simple ejercicio o gestión de competencias de unas organizaciones a otras. Las segundas son fórmulas de colaboración que se aplican en el ámbito de las competencias propias, esto es, sin afectar en principio, a la titularidad de las competencias ni modificar la atribución de su ejercicio». Por otra parte, considera que «Técnicas de coordinación: son mecanismos de colaboración en los que la entidad territorial que ostenta una posición de supremacía en el sistema posee en última instancia competencias para resolver o decidir al defenderse un interés superior»³²⁰.

La experiencia de descentralización aparejada de la cooperación exigida y necesaria en el sistema tributario español es un hecho que, a nuestro juicio, ha surgido no como una serie de eventos sucesivos, sino simultáneo, toda vez que así está preceptuado en la CE, que si bien otorga la autonomía a la vez exige la cooperación entre los diversos organismos que conforman el sistema territorial tributario.

Ante lo antes expuesto cabe destacar, la posición doctrinal de quien llaman a la creación de un nuevo modelo de Administración tributaria en España³²¹ de este criterio se desprende la necesidad de revisar la verdadera participación de todas las regiones españolas en el funcionamiento de la AEAT. A tal efecto, expone «El camino más natural para conseguir un sistema sencillo, eficaz, rentable, seguro, eficiente, económico y justo de gestión tributaria no es ni la fragmentación de la estructura administrativa encargada de su aplicación ni la concentración funcional y política en un único organismo administrado desde la centralidad del sistema. Lo más adecuado para el correcto funcionamiento del sistema tributario y

³²⁰ También, la autora hace énfasis que para el TC [son formulas dirigidas a «flexibilizar y prevenir difusiones derivadas del propio sistema de distribución de competencias, aunque sin alterar en ninguno de los casos la titularidad y el ejercicio de las competencias propias de los entes en relación» (STC 214/1989, 21 de diciembre) Con apoyo en el Derecho positivo (Ley Reguladora de Bases de Régimen local de 1985) y la jurisprudencia constitucional cabe distinguir fundamentalmente en este ámbito].

³²¹ Cfr. Rozas Valdés, J.A.: “Un nuevo modelo de Administración tributaria”, en *FISCALBLOG*, pp. 1 y 2, Disponible en: www.fiscablog.es/

la justa representatividad de todos y cada uno de los interlocutores políticos del mismo en su gestión es una sola Agencia independiente y profesionalizada en cuyo gobierno y administración participen de forma real y equilibrada cada una de las Haciendas implicadas en su funcionamiento. Se trataría de una Autoridad independiente responsable de la Administración de todo el sistema tributario estatal y autonómico, de forma pareja a lo que ocurre con el Banco de España respecto del sistema monetario y financiero».

Para la doctrina antes citada³²², tomando en consideración la experiencia del Reino Unido, la Presidencia o incluso el Consejo de Administración directiva de la AEAT, podría ser designada por el Senado español a través de una terna que presentara el Ejecutivo Nacional, y a su vez, debería crearse unos Delegados especiales de la AEAT, los cuales deberían ser designados por los Parlamentos autonómicos. De acontecer esta reestructuración del sistema de administración tributaria en España, las actividades de la AEAT, así como también, de las instituciones autonómicas tributarias tendrían un matiz técnico, quedando en manos de profesionales de designación parlamentaria, surgiendo también la obligación de una rendición de cuentas de la gestión realizada, aspecto crucial del modelo de reestructuración propuesto por la doctrina en comento. En tal sentido, «el Presidente de la AEAT, su Consejo de administración, debería de rendir cuentas sistemáticamente ante el Senado de sus planes estratégicos y de la ejecución de los mismos. Lo mismo deberían de hacer los Delegados de la Agencia en cada Comunidad Autónoma, ante sus respectivos Parlamentos».

A nuestro juicio, la propuesta de la citada doctrina, es acertada y novedosa, además de necesaria si toma en cuenta la complejidad que ha adquirido el sistema tributario descentralizado español.

También, es importante destacar que el sistema descentralizado opera en otras latitudes a nivel internacional donde impera un Estado de derecho, en

³²² Cfr. Rozas Valdés, J.A.: "Un nuevo modelo de Admin...", cit. p.

algunos casos la descentralización está estipulada dentro del contenido del texto Constitucional y en otros, surge de la interpretación jurisprudencial.

En el caso de la Republica de Italia, su Constitución no contempla el principio de cooperación, al cual hace alusión como hemos observado el TC español, la Corte Constitucional italiana ante la ausencia de tal principio, lo consideró inherente a la estructura regional de la Republica que «encuentra su fundamento en el artículo 5 de la Constitución italiana», según se desprende de Sentencia de la Corte Constitucional italiana 19/1997³²³.

Diferente es el caso de la República Bolivariana de Venezuela, debido a que su Constitución establece claramente en su artículo 4 « La República Bolivariana de Venezuela es un Estado Federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad...»³²⁴.

³²³ *Sentenza 19/1997, Giudizio: GIUDIZIO SULL'AMMISSIBILITÀ DEI REFERENDUM, Camera di Consiglio del 08/01/1997, Decisione del 30/01/1997, Deposito del 10/02/1997, Pubblicazione in G. U. 12/02/1997, Massime: 23149 [Questa Corte ha più volte ricordato come il peculiare, reciproco atteggiarsi delle competenze statali e regionali in materia internazionale ed il loro inevitabile interferire chiamino in causa il principio di leale cooperazione... il principio costituzionale di leale cooperazione che trova il suo diretto fondamento nell'art. 5 della Costituzione]. Traducción nuestra [Esta Corte ha señalado reiteradamente cómo la pose especial, recíproco de los poderes del Estado y regional internacional y su inevitable llamada interferir en tela de juicio el principio de cooperación leal... el principio constitucional de cooperación leal, que encuentra su base en directo. 5 de la Constitución]. El artículo 5 de la Constitución de la República Italiana, estipula «La República, una e indivisible, reconoce y promoverá las autonomías locales, efectuará en los servicios que dependan del Estado la más amplia descentralización administrativa y adoptará los principios y métodos de su legislación a las exigencias de la autonomía y de la descentralización».*

³²⁴ Vid. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453 de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas, viernes 24 de marzo de 2000, la cual además el precepto arriba citado, también hace referencia tanto a la organización política del territorio en su artículo 16. «Con el fin de organizar políticamente la República, el territorio nacional se divide en el de los Estados, el del Distrito Capital, el de las dependencias federales y el de los territorios federales. El territorio se organiza en Municipios...», así como, a la competencia del Poder Público Nacional, en artículo 156, numeral 13 « La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alcuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial».

Ante todo lo que hasta aquí se ha manifestado, en relación a la relación de cooperación y colaboración que deben prevalecer entre las agencias de administración nacionales y el resto de administración tributarias que están descentralizadas, se considera oportuno destacar la opinión de una doctrina tributaria venezolana, para quien en un sistema tributario ajustado a derecho, las normas constitucionales que son base del mismo, deben ser acatadas por todas las instituciones territoriales que lo integran «en igual intensidad, no puede existir con base en un criterio de autonomía una aplicación disímil en lo que es la ejecución normativa por parte de un ordenamiento sub constitucional, lo cual equivale a decir que dentro de lo que es Derecho tributario constitucional, material y formal y las instituciones que lo conforman, no tiene cabida una distinción para la construcción dogmática de un Derecho tributario municipal o un Derecho tributario nacional»³²⁵.

³²⁵ Cfr. Palacios Márquez, L., “El Código Orgánico Tributario y la tributación local, esbozo para la armonización del sistema tributario venezolano”, en *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Caracas, Livrosca, 2002, pp. 172 y 173.

CAPÍTULO CUARTO

LA DENUNCIA DEL DELITO FISCAL POR PARTE DE PERSONAS E INSTITUCIONES

1. Las actividades de elusión y evasión tributaria; el delito fiscal y el fraude fiscal, régimen legal

Inicialmente se hace necesario aclarar conceptos, ya que comúnmente se suele confundir la elusión y la evasión tributaria, así como también el delito y el fraude fiscal entre sí. Para una distinguida doctrina francesa³²⁶, la imprecisión proviene de la diversidad de los términos utilizados. De acuerdo con este criterio «Cuando se habla de fraude, puede hacerse alusión al fraude legal o legítimo, al fraude ilegal, la evasión internacional, la evasión legal, la evasión ilegal, los paraísos o refugios fiscales, el abuso del derecho de evasión del impuesto, la libre elección de la vía menos gravada, o aun la subestimación fiscal, el fraude a la ley o la economía subterránea».

Por otra parte, la puntualización de conceptos adquiere relevancia en este caso por las características propias que contienen estas anómalas conductas para el ulterior estudio de las personas criminalmente responsables de dicho proceder contra la Hacienda Pública «máxime cuando los espectadores del suceso, debe estar al tanto de que se debe informar o denunciar y por qué». Ellos son personas e instituciones que, aunque ajenas a la actividad que puede dar origen a una tributación determinada, son participes del acontecer nacional y por lo tanto ciudadanos obligados al correcto y buen desenvolvimiento, interesados no sólo en el acertado proceder de la Hacienda Pública sino también en que a la misma fluyan normalmente los recursos que por ley le corresponde para el mantenimiento y atención de las responsabilidades que atañe al Estado.

³²⁶ Cfr. Martínez, Jean-Claude: *La fraude fiscale*, «El fraude fiscal», traduc. Barrales Valladares J., México, Breviarios del Fondo de Cultura Económica, Cuadratín y medios, 1989, pp. 11 y ss.

Seguidamente, se pasa a considerar el régimen legal que obliga a la oportuna denuncia en los casos de que un ciudadano tenga conocimiento de alguna actividad ilícita contra la Hacienda Pública. Destáquese que dichos sujeto deben ser apreciados como una ampliación de los obligados terceros a informar, a los cuales nos hemos referido en los capítulo segundo.

Conviene resaltar que todas las actividades tendientes a ser calificadas como de elusión o de evasión, que conllevan a un delito o a un fraude fiscal, tienen su génesis en acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes tributarias o en las penales, según sea el caso, lo que obliga a partir de la consideración somera de la infracción tributaria, su definición legal, sus caracteres, su ubicación dentro de la normativa constitucional, así como también el establecimiento de la responsabilidad de los infractores y la que corresponde a terceros.

Para una destacada doctrina tributaria³²⁷, desde una apreciación legal la infracción tributaria se puede definir como todas aquellas acciones u omisiones efectuadas por un ciudadano a las leyes, viene a ser «...un comportamiento o conducta ilegal. La infracción tributaria, en particular, es el comportamiento que viola la ley tributaria. La conducta ilegal trae como consecuencia la sanción, el reproche por el mal comportamiento fijado en la ley: no hay infracción sin pena». En cuanto a sus caracteres, entre ellos resalta *el hecho*, ya que toda infracción presupone una acción u omisión humana que requiere una conducta específica; al infractor se le va reprochar por su aptitud ante la ley. Por otra parte, está *la ley*, ninguna acción puede ser calificada como infracción sino está contemplada en una ley, es lo que en términos jurídicos se denomina reserva legal, en el caso español está contemplado en el artículo 25.1 de la CE³²⁸. En cuanto *al tipo*, el asunto no debe ser genérico o indeterminado, por lo cual es imprescindible que se

³²⁷ Cfr. Rosembuj, T.: Sanciones fiscales, Barcelona, CEAC, 1896, p. 13 y ss.

³²⁸ Vid. CE la cual en su artículo 25.1 establece que «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

estipule la conducta prohibida al igual que sus efectos. Otro carácter especial de la infracción es *la culpabilidad*, aquí se hace necesario determinar la imprevisión, la impericia, la culpa, la malicia y el dolo. Sin embargo, es importante destacar que la infracción tributaria «...es sancionable a título de simple negligencia».

A nuestro juicio, si se considera la infracción tributaria como la ante sala de una evasión, es determinante la actitud que asuman las instituciones encargadas de preservar la Hacienda Pública, así como la contundente y ejemplarizante respuesta que emane de los órganos administrativos y jurisdiccionales del Estado. En este sentido, se considera que la sanción por infracción al contenido de las leyes tributarias debe estar orientada a castigar con más énfasis la intención o fin perseguido del evasor que a la cuantía del hecho sancionado, como medida ejemplarizante que mitigue evasiones mayores.

Doctrinalmente son variadas las conceptualizaciones que se hacen de la elusión y la evasión tributaria, así como del delito y el fraude fiscal, dentro del Derecho tributario. A nuestro juicio, dentro del contenido de cada una de las distinciones doctrinales predomina un elemento común: la acción u omisión a lo establecido en el dispositivo legal que regula una determinada actividad. A tal efecto, a continuación se hace referencia a la apreciación de determinados autores sobre el tema, donde consideramos prevalece la síntesis y claridad.

Así, según una atenta doctrina italiana de la Universidad de Cagliari³²⁹, se puede describir la elusión como las actuaciones al límite de la legalidad, donde los *vacíos legales* son determinantes para adquirir ventajas que no prevé la normativa fiscal y que, aun siendo legales contradicen el espíritu de la norma legal. A su vez, esta doctrina considera que «Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o

³²⁹ Cfr. Giorgetti, A.: *La evasión tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1967, p. 107.

parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria». A nuestro entender, la elusión describe las ventajas que el obligado tributario obtiene de los vacíos legales, en tanto que la evasión se refiere al comportamiento que obligado tributario asume al ocultar la verdad sobre sus ingresos, no informando de forma clara y veraz su capacidad económica para pagar menos impuestos.

Para una destacada doctrina tributaria³³⁰ no existe un consenso claro en cuanto al significado y alcance de la expresión evasión fiscal, ya que a veces es definida como una forma de disminución de la carga impositiva y otras veces como la violación a las leyes tributarias. En tal sentido, algunos doctrinarios utilizan el referido término para definir conductas que determinan menores gravámenes, infringiendo o no una disposición, mientras que para otros doctrinarios viene a ser una acción ilegal o ilícita. Así, la doctrina en comento, después de considerar las apreciaciones de varios connotados y clásicos autores, establece que se podría decir que son dos los elementos que configuran la evasión fiscal, a saber, «la existencia de una obligación fiscal, como el hecho que se subsumen la norma, - elemento objetivo- y la acción desplegada por el contribuyente para evitar el pago de impuestos –elemento subjetivo-».

Según significativa doctrina tributaria³³¹, bien sea que se utilice la palabra defraudación o fraude, o se prefiera evasión, la expresión en términos jurídicos tributarios debe llevar implícito el concepto de ilicitud. Luego, a su entender, el vocablo evasión es utilizado con mucha liberalidad en el hablar corriente y con variado significado en obras técnicas, sin tipificar figura delictual alguna. Por lo tanto, es recomendable prescindir de él, reservándose el alcance metajurídico equivalente « a todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el

³³⁰ Cfr. Rinhá Martínez, S.: *De la infracción tributaria y sus sanciones*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1997, pp. 50 y ss

³³¹ Cfr. Giuliani Fonrouge, C.M.: *Derecho financiero*, Vol. II. 4ª ed. Buenos Aires, Depalma, 1987, p. 730.

ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal».

Una de las más notables doctrina tributaria³³², utiliza el vocablo evasión sin esa connotación de ilicitud, sino como equivalente de «eludir o dar vuelta al impuesto», es decir, como una manifestación hábil de las diversas posibilidades ofrecidas por la ley. Por lo tanto, establece que: [Llamamos evasión fiscal al fenómeno jurídico que consiste en que el contribuyente evita un impuesto aunque sustancialmente se verifique para él el hecho imponible; este fenómeno jurídico tiene un nombre exacto en el idioma alemán «*Steuerumgehung*». Ni en francés, ni en italiano, ni en castellano existe una palabra análoga que permita distinguir este fenómeno eminentemente jurídico de los fenómenos de la evasión fiscal que constituyen un ilícito, es decir, una violación de la ley tributaria].

Tomar en consideración el delito fiscal obliga a reconocer las variadas apreciaciones doctrinales de quienes expresan que [Los «delitos tributarios» forman parte del llamado Derecho penal económico, entendiendo este último stricto sensu como aquel conjunto de normas jurídico-penales que tienen como finalidad la protección del sistema económico estatal]. Con consenso doctrinal se reconoce que los delitos tributarios afectan el ámbito económico central y puede extender su daño a los Gobiernos sub-nacionales. Tal situación reafirma la postura de expresar que los delitos tributarios o fiscales forman parte del Derecho penal económico³³³.

En lo que al delito fiscal se refiere, comúnmente el mismo está tipificado en una norma³³⁴ que, en el caso español, se sitúa en el Código Penal en el artículo

³³² Cfr. Jarach D.: *El Hecho imponible, Teoría gen...*, cit., p. 131

³³³ Cfr. Colina Ramírez, E.I. y García Falconí, R.J.: *El delito de defraudación tributaria en el COIP*, 1ª edc., Quito, Latitud Cero, 2015, p. 23

³³⁴ Cfr. Martínez, Jean-Claude: *La frau...*, cit. p. 101 quien denota que el fraude fiscal está sujeto a una doble represión en el derecho francés, fiscal y penal.

305.1 del mismo³³⁵. Esto ha generado una reacción no muy pacífica por parte de la doctrina especializada en el tema, de cara a todo aquello relacionado con la autonomía del Derecho tributario. A las apreciaciones que surgen respecto a la denominada ley en blanco o ley especial, ante tales controversias ha salido al paso el TSJ, fijando su apreciación al respecto como se observara más adelante.

Así, para una destacada doctrina española³³⁶, « Fundamentalmente, el delito fiscal constituye —con pleno respeto a la autonomía científica de ambas disciplinas— una materia compartida por los ordenamientos tributario y penal, siendo inadmisibles cualquier postura estanca o excluyente sobre su ubicación sistemática. De ello se colige que no sólo la regulación, interpretación y aplicación de las normas en esta sede, sino también la tarea a desarrollar por los estudiosos, debe tener en cuenta necesariamente el doble entramado sustantivo y formal al que nos referimos, en cumplimiento del principio de unidad del ordenamiento jurídico consagrado por la jurisprudencia del TC».

Otra significativa apreciación doctrinal española³³⁷, orienta sus consideraciones en relación al delito fiscal en base a dos características particulares de los delitos fiscales, que supeditan el sucesivo estudio de los ciudadanos sobre los cuales recae la responsabilidad de cometer un delito contra la Hacienda Pública y de quienes se debe dar información o formular la debida

³³⁵ Vid. Código Penal español en el cual se estipula Artículo 305. 1«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años».

³³⁶ Cfr.. Ribes Ribes, A.: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Prólogo de Soler Roch, M.T.. Madrid, Iustel, 2007, p. 19.

³³⁷ Cfr. Torres Gella, J.: "Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal", *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, 2ª Quincena de septiembre, 16/2009, pp. 3.

denuncia. Dichas características particulares están referidas al hecho de considerar los delitos fiscales en el ámbito español como una Ley penal en blanco y como un delito especial.

Para la doctrina, calificar jurídicamente el delito fiscal como delito recogido en una Ley penal en blanco tiene su asidero en el contenido del artículo 305.1 del Código Penal, ya que si se analiza el mismo observamos que el precepto en cuestión trata de actuaciones de índole tributario, que llama a revisar la normativa tributaria para apreciar si se han cometido los hechos calificados por la misma como infracciones, siendo necesario estudiar no sólo las leyes tributaria sino también su reglamentación. En tal sentido, puede aseverarse que la autoría de la defraudación recogida en una Ley penal en blanco se determina en relación a una normativa tributaria de manera específica, con vista en lo promulgado para cada impuesto en particular, al presupuesto de hecho que da origen a la relación tributaria y al deber que se adjudica al obligado tributario que, al eludirla motiva la defraudación que la Ley penal tipifica³³⁸.

Considerar el delito fiscal configurado como un delito especial ha traído dentro de la doctrina española diversas controversias antes y después del pronunciamiento que hiciera el TSJ «Entre otras, SSTS de 19 de marzo de 2001 (RJ 2001\3560), de 30 de abril de 2003 (RJ 2003\3085) o más recientemente, de 8 de abril de 2008 (RJ 2008\ 2701)». Aquí se trata de determinar si se está ante un delito común, que puede ser realizado por cualquier persona, o ante un delito

³³⁸ Cfr.. Torres Gella, J.: *Autoría y otras formas de par...* cit., p. 3, quien además expresa dentro de sus apreciaciones que «Con carácter general, tal responsabilidad tributaria se recoge en el artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre... si bien, habrá que estar a la concreta normativa que regula cada tributo, para la determinación del sujeto pasivo que puede dar lugar a la defraudación tipificada en el artículo 305 del Código Penal». Todo esto para él, va asociado como se aprecia en el referido artículo a la cuantía de la defraudación la cual debe exceder los 120.000 euros. A su vez, advierte sobre la debida observación de lo estipulado por los artículos 5; 10; 12 del nombrado Código penal español que exige un elemento subjetivo doloso en dicha defraudación, lo cual difiere de manera importante con lo que estipula la LGT, debido a esta contempla en su artículo 183.1 la mera negligencia o culpa leve, «frente a la responsabilidad penal, que exige un elemento subjetivo de conocimiento y voluntad de la elusión tributaria para posible imputación de la autoría fiscal, esto es, exige dolo».

especial, que sólo puede adjudicar a autores materiales, es decir, aquellos que además de realizar la acción típica tengan ciertas características subjetivas³³⁹.

Luego, TSJ en STS 83/2005 de 2 de marzo (RJ 2005\5132) integra el delito fiscal en la categoría de los delitos especiales propios, debido a que su autores sólo pueden aquellos sujetos tributarios relacionados específicamente a la obligación tributaria considerada.

Al fraude fiscal se le atribuye que el mismo se caracteriza por la premeditación. De este modo, el fraude fiscal puede definirse como un tipo de evasión fiscal premeditada que normalmente persigue el beneficio económico. El fraude de ley se produce cuando se finge cumplir una norma pero en realidad se están utilizando métodos ilícitos para dar otro sentido a la ley, con el claro fin de salir beneficiados de uno u otro modo. Para la doctrina francesa «...el fraude legal designa los procedimientos jurídicos que permiten escapar del impuesto sin contravenir la ley. El fraude legal se sitúa en los confines de la legalidad al utilizar medios para “pasar suavemente por detrás de la ley”. La expresión es, en efecto sinónimo de la evasión fiscal»³⁴⁰.

En el delito fiscal y el fraude fiscal, en otras latitudes del mundo impositivo, son tipificados por leyes tributarias directamente, tal es el caso de naciones como la alemana y venezolana.

En la República Federal de Alemania el delito de fraude fiscal está regulado en el artículo 370.1 de la Ley General Tributaria «Abgabenordnung (AO)» que contiene disposiciones generales para todos los impuestos establecidos por el Derecho federal³⁴¹.

³³⁹ Cfr. Torres Gella, J.: *Autoría y otras formas de par...* cit., p. 4.

³⁴⁰ Cfr. Martínez, Jean-Claude: *La fraude...*, cit. p. 12

³⁴¹ Cfr. Kuhlén L.: *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Traducción de Cruz Márquez, B. y Fuentes Osorio, J.L., Madrid, Marcial Pons, 2015, quien informa que la Ley General Tributaria «Abgabenordnung (AO)» establece en su artículo 370.1, que será penado con penas de prisión [quien 1) de

En lo relativo a la defraudación el nuevo Código Orgánico Tributario vigente de noviembre de 2014 ha modificado sus artículos que hacían referencia a esta materia, ahora signados como 118 y 119, en los cuales se aprecia una mayor severidad en las sanciones, ya que en estos nuevos contenidos se abolió la apreciación cuantitativa antes existente en los artículos 115 y 116 que estipulaban « un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo», para pasar a tipificar las actuaciones que consideradas como defraudadoras, con pena restrictiva de la libertad, quedando ahora sólo al hecho cometido indiferente de su cuantía³⁴².

A nuestro juicio, de lo antes expuesto, en el caso venezolano, se puede interpretar que cualquier acción del contribuyente en la que se pruebe o resulte del análisis e investigación de los documentos que ha habido engaño al Fisco dará

una información falsa o incompleta a las autoridades fiscales u otras autoridades sobre hechos fiscales relevantes, 2) infringiendo un deber oculte hechos fiscales relevantes, 3) omita, de forma contraria a deber, el uso de etiquetas o de sellos fiscales, y de este modo evada los impuestos u obtenga para sí mismo o para otros ventajas fiscales injustificada].

³⁴² Vid. Código Orgánico Tributario venezolano, de 17 de octubre de 2001, que en su contenido establecía como defraudación lo siguiente «Artículo 116: Incurrir en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo». Ahora el nuevo Código publicado mediante Decreto 1434 publicado en la G.O. 6.152 de 18 de noviembre de 2014, establece: Artículo 118: Constituyen ilícitos tributarios penales: 1. La defraudación tributaria. 2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción. 3. La insolvencia fraudulenta con fines tributarios. 4. La instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria. 5. La divulgación y uso de información confidencial. Parágrafo Único: En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1, 2 y 3 de este artículo, la acción penal se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código. Artículo 119: Incurrir en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar. La defraudación tributaria será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. En el caso de la obtención indebida de devoluciones, la sanción contemplada en el párrafo anterior se incrementará en un tercio de la pena. Cuando el sujeto pasivo sea sancionado por la comisión de ilícito de defraudación tributaria, el tribunal competente ordenará que la sanción prevista en el encabezamiento del artículo 112 de este Código sea aumentada en un doscientos por ciento (200%)».

origen a consecuencias penales que restrinja su libertad, a lo cual no negamos nuestro apoyo siempre que se adecue la pena a la infracción cometida de una manera justa e imparcial, que de hecho el artículo 119 del Código establece entre «seis meses y siete años», ya un poco elevada en su parte inicial para infracciones simples a pesar de su matiz doloso.

Por otra parte, es necesario que se revisen otras estipulaciones del Código Orgánico Tributario venezolano que, a pesar de su modificación, todavía persisten y fueron ampliadas con mayor severidad. Este es el caso de lo estipulado en los artículos que ordena el cierre de la oficina, local o establecimientos, por incurrir una persona jurídica en ilícitos formales y materiales, cuya magnitud y repercusión se deduce de la correspondiente lectura del contenido de estos artículos. Este hecho tal que atentan contra la economía nacional y el bienestar de los trabajadores, así como de los usuarios del establecimientos, instando al repudio público y mermado el sentido colaboración de la ciudadanía a informar y denunciar irregularidades fiscales a la Administración tributaria, por lo cual no hemos permitido la inclusión de esta reseña en este segmento del presente desarrollo³⁴³.

³⁴³ Para una mayor ilustración de lo arriba desarrollado se presenta una reseña resumida de algunos de los artículos de la nueva versión del Código Orgánico Tributario venezolano, que estipulan el cierre de oficinas, locales o establecimientos comerciales, **por el incumplimiento de deberes formales**. Así, el Artículo 100 se estipula «Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria: 1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria. 2. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria fuera del plazo establecido. 3. Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea. 4. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos, las informaciones relativas a los datos para la actualización de los registros. Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150U.T.)... en los numerales 2 y 3 serán sancionados con clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.)... en el numeral 4 será sancionado con clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.). La sanción de clausura prevista en este artículo se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo». Artículo 101 «Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de emitir, entregar o exigir facturas u otros documentos: 1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en un medio no autorizado por las normas tributarias. 2. Emitir facturas u otros documentos cuyos datos no coincidan con el correspondiente a la operación real o sean ilegibles. 3. No conservar las copias de las facturas u otros documentos obligatorios, por el lapso establecido en las normas tributarias... Cuando se trate de impuestos al consumo y el monto total de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de

Entrando a la consideración del régimen legal que obliga a la oportuna denuncia en los casos de conocimiento de actividades de elusión y evasión tributaria y de delito o fraude fiscal por parte de personas e instituciones, es significativo tomar en cuenta que la orden es muy clara y universalmente con contadas excepciones, tiene rango constitucional³⁴⁴. Así, en el caso español se puede decir proviene de la Constitución, como bien lo señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que al respecto estipula la lucha contra el fraude fiscal su asidero en la Constitución ya que la misma impone a todos los ciudadanos, los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria, de preservar el cabal cumplimiento del art. 31. 1 establecido en su texto³⁴⁵.

doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo periodo, el infractor será sancionado además con clausura de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. Si la comisión del ilícito no supera la cantidad señalada, sólo se aplicará la sanción pecuniaria. Si la empresa tiene varias sucursales, la clausura sólo se aplicará en el lugar de la comisión de ilícito...» Artículo 102 «Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de llevar libros y registros contables y todos los demás libros y registros especiales: 1. No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas. 2. No mantener los libros y registros en el domicilio tributario cuando ello fuere obligatorio o no exhibirlos cuando la Administración Tributaria los solicite. 3. Destruir, alterar o no conservar las memorias de las máquinas fiscales contentivas del registro de las operaciones efectuadas. ... Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 3 serán sancionados con clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de diez (10) días continuos y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.)...».

³⁴⁴ Nótese que la obligación de todos los ciudadanos de mantener el Estado a través de la tributación, se establece en todas las Constituciones a nivel mundial donde impera un Estado de Derecho, tal es el caso como ya antes nos hemos referido de Italia y Venezuela que dicho precepto lo prevén en sus artículo 53 y 153 respectivamente.

³⁴⁵ Vid. Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990 (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990, la cual en su fundamento jurídico 3 establece «el art. 31.1 de la Constitución, pues sólo a partir de esta consideración -que es un prius lógico cuando de infracciones y sanciones tributarias se trata- puede entenderse cabalmente la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir...Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes».

A nuestro criterio, el régimen jurídico que compele a todos a colaborar poniendo en evidencia situaciones que se presumen estén encaminadas al acaecimiento de delitos o fraudes fiscales, tiene su fundamento en el bien jurídico protegido con miras al bienestar colectivo y a su vez de la Hacienda Pública nacional. Actualmente existen dos enfoques complementarios sobre lo que ha de entenderse como bien jurídicamente protegido en la oportuna denuncia contra el delito o fraude fiscal.

Para algunos doctrinarios, el primer bien jurídico protegido es el Erario público, entendido como el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación de recaudación completa de los diferentes impuestos. Para otros, el bien jurídico protegido tiene su asidero en los valores consagrado en el artículo 31.1 CE, que prevé el justo reparto de la carga tributaria. Desde esta perspectiva, lo que se protege no es sólo la actividad recaudatoria sino también su finalidad que se traduce en una proporcional distribución de dicho gasto entre los ciudadanos para mantener el Estado, lo cual hace que el interés en el correcto cumplimiento de este fin sea colectivo, por la cual la denuncia oportuna atañe todos. Acompaña este fundamento, lo establecido en el artículo 2.2 de la LGT, en el cual se estipula que los tributos no sólo son un medio para recaudar ingresos para el sostenimiento del Estado sino también un instrumento de política económica y un medio para la realización de los principios y fines constitucionales. Por otra parte, hay quienes consideran que la presentación oportuna, completa y veraz de las declaraciones tributarias, a pesar de que no reflejen ingresos «...impiden la comisión del delito fiscal...», por lo cual, puede considerarse el bien jurídico protegido «...el deber de los ciudadanos con la Administración pública propia de un Estado social y democrático de Derecho»³⁴⁶.

En la Nación española se han generado en tiempos recientes importantes reformas dirigidas hacia la lucha contra el fraude fiscal. Tal acontecer, a nuestro

³⁴⁶ Vid. Convenio de colaboración de 30 de junio de 2005 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal en, *Observatorio del Delito Fiscal*, Primer Informe, Diciembre 2006.

criterio, proviene del sentir social que ha exigido medidas contundentes contra esta anomalía que afecta y perjudica a la sociedad en su conjunto. Las reformas que seguidamente se exponen, vienen a ser la respuesta a la exigencia colectiva de que el cumplimiento de la obligación suprema de coadyuvar a las cargas públicas, honrando cada quien su carga fiscal, sea igual por parte de todas las personas físicas y jurídicas del país.

Un hecho trascendental ha sido las modificaciones realizadas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la cual se hará referencia en lo que concierne al intercambio de información de trascendencia tributaria y a la denuncia o colaboración de terceros o particulares.

En el artículo 92 de la LGT de septiembre de 2015, se agrega al apartado 2, en el cual se establece como ha de instrumentarse acuerdos entre la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, entidades privadas, instituciones u organizaciones que representen sectores e intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, específicamente «el objeto perseguido de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal». A nuestro juicio, especificación clave para inmiscuir con mayor relevancia los colegios y asociaciones de profesionales en la debida información a la AEAT u otras administraciones de información de trascendencia tributaria relevante.

Al artículo 95 de la LGT de septiembre de 2015 se le introduce una nueva letra (m) en el apartado 1 que estipula «La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia» y se añade un nuevo apartado 4, que establece «El carácter reservado de los datos

establecido en este artículo no impedirá la publicidad de los mismos cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea». Por tal motivo, se reenumeró los actuales apartados 4 y 5 anteriores, como apartados 5 y 6, en la nueva normativa tributaria.

La LGT de septiembre de 2015, a nuestro entender, presenta uno de los hechos más novedosos que normativamente se conoce en relación a la denuncia pública por parte de la Administración tributaria, estableciendo un «Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias» de cuyo contenido, debido a su extensión, se expone de manera resumida los siguientes aspectos: la facultad que se otorga a la Administración tributaria para publicar periódicamente listados de deudores a la Hacienda Pública de deudas o sanciones tributarias, [cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros. b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario]. Se excluyen deudas y sanciones tributarias aplazadas o suspendidas. Se especifica en el contenido del artículo en cuestión la forma en que ha de publicitarse la lista de deudores. Se estipula que la publicidad del artículo en comento en el ámbito del Estado, estará referida sólo «a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales. La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera».

En cuanto a los derechos y garantías que asisten al obligado tributario, dentro del contenido del artículo 95 bis. de la LGT de septiembre de 2015, se destaca lo siguiente: Se toma el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación para determinar la inclusión del deudor en el listado «cualquiera que

sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo». Se comunicará al deudor afectado, con la antelación debida, su inclusión en el listado, este a su vez podrá presentar sus alegaciones en un plazo de 10 días contados a partir al día siguiente de haber recibido la comunicación. La recepción de la comunicación se dará como realizada, con sólo un intento de notificación realizado por la Administración tributaria que incluya el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del deudor afectado.

Entre las consideraciones que debe asumir la Administración tributaria en relación a la aplicación del artículo 95 bis. de la LGT de septiembre de 2015, también se destaca que las alegaciones deben indicar sólo la existencia de errores materiales o hechos aritméticos de común acuerdo a los requisitos indicados en el apartado 1. Al no concurrir los requisitos del antes citado apartado, la Administración podrá rectificar el listado, lo cual puede acordarse de oficio. Una vez realizadas las rectificaciones oportunas, se dicta el acuerdo de publicación. Se produce la notificación de acuerdo con su publicación, cuya fecha se fija mediante una Orden Ministerial habitualmente durante primer semestre de cada año. Se usará preferiblemente los medios electrónicos salvaguardando una posible indexación de su contenido y su vez se debe suspender la accesibilidad una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación. Los datos publicados se sujetarán a lo estipulado en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre. 5. Es de la competencia del Director General de la AEAT el dictar acuerdo de publicación regulados por el artículo en comento. El listado debe estipular que refleja la situación actual del deudor a la fecha de su publicación al margen de actuaciones del mismo en fechas posteriores. El contenido del artículo en consideración no afecta el régimen de impugnaciones establecidos en LGT en referencia a las actuaciones y procedimientos de los que se originen las deudas y sanciones tributarias, al igual de actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos indicados o de inicio posterior en relación con las mismas. Finalmente, se estipula que las actuaciones

derivadas del procedimiento establecido en el artículo en consideración no es causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley. El acuerdo de publicación del listado da fin a la vía administrativa³⁴⁷.

2. La denuncia de hechos fraudulentos o ilícitos contra fisco

El vocablo denuncia, proviene del termino latino *nuntiare* que significa avisar, notificar poner en conocimiento o informar. Luego, a nuestro juicio, su acomodo en el ámbito jurídico hace que el mismo presente distintos significados y acepciones e incluso dependa del ordenamiento legal que la admita en una determinada Nación. Por lo tanto, su acepción básica va variando sus características según la especialidad jurídica que la asuma bien sea Derecho procesal civil, Derecho procesal penal, Derecho procesal eclesiástico, Derecho administrativo y Derecho tributario.

La Real Academia Española define denuncia como « Acción y efecto de denunciar» y también como un «Documento en que se da noticia a la autoridad competente de la comisión de un delito o de una falta». Por otra parte, interpreta el termino denunciar, entre las diversas acepciones que suministra como «Avisar o dar noticia de algo» y «Dar a la autoridad judicial o administrativa parte o noticia de una actuación ilícita o de un suceso irregular». Así, se puede resumir que para la codificación lingüística castellana, por, denuncia debe interpretarse toda acción de avisar, de delatar, de dar a la autoridad parte o noticia de un hecho ilícito o de un suceso irregular.

En nuestra opinión, también prevalece la acción de quien formula la denuncia. Ésta puede ser activa, si el denunciante establece un seguimiento del curso que toma el hecho denunciado, pero también puede ser pasiva, si con el sólo hecho de realizarla cesa el interés del denunciante en los fines consiguientes

³⁴⁷ Cfr. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

que de la misma se puedan derivar. También consideramos influye la intensión del denunciante quien a priori, sin detenerse a reflexionar y bajo presiones personales o políticas, puede obviar hechos de utilidad para el eficaz proceder de los órganos administrativos encargados de procesarla.

En relación a lo antes expuesto, se hace referencia a la posición que al respecto asume una distinguida doctrina del ámbito tributario³⁴⁸, para quien la denuncia constituye en sí una institución problemática, tanto social como jurídicamente. En tal sentido, el especialista en su prólogo expone [Socialmente la denuncia goza de mala prensa porque ha solido verse mucho más cerca de la venganza o de la información retribuida («chivatazos»), que de la colaboración desinteresada en el ejercicio de la función pública. La exigencia del depósito previo, la participación en la multa y la posible reclamación ulterior, son circunstancias difícilmente conciliables con el altruismo y el digno ejercicio de una colaboración ciudadana. Es cierto que todas estas connotaciones negativas podían evitarse, retirándose una vez presentada la denuncia; pero no sé bien si porque esto ha sido poco frecuente, o por el tradicional individualismo de nuestros conciudadanos, poco propicio a colaborar con el Fisco, o porque en la práctica han predominado las bajas pasiones sobre la altura de miras, el hecho cierto es que la denuncia no suele estar bien vista en nuestra sociedad].

Dicho todo esto, corresponde entrar a la consideración de la denuncia en el ámbito tributario, situación la cual pasamos a asumir en primer término desde el

³⁴⁸ Vid. Cuadrado Rodríguez, J.I.: *La denuncia en el derecho tributario*, Prólogo de González, E. Madrid, Marcial Pons, 1995, pp. 7 y ss. Donde el prologuista expone que desde el punto de vista jurídico la denuncia no cuenta como tal de un engarce claro y recientemente es que ha sido ligada a los derechos de participación ciudadana establecidos en CE. A su entender, dentro del Derecho tributario para la época de su disertación la denuncia gozaba de las mismas sombras que la acompañaban en el Derecho público general. Sin embargo, a nuestro entender dentro del ámbito español LGT vigente la tipifica plenamente. Luego, también no debe no se puede pasar desapercibida su afirmación de que «...el fundamento jurídico de la denuncia haya sido tradicionalmente débil e incierto. Pasando desde la concepción como un acto de defensa de interés general (Perezagua) y su equiparación a los actos de colaboración con la Administración (J. López) a la más reciente y mayoritaria tesis que deriva la denuncia de los derechos de participación ciudadana (G. Casado).

punto de vista legal español, ya que más adelante se ofrece un apartado dedicado a la denuncia, la denuncia anónima y la autodenuncia tributaria en otras naciones.

En tal sentido, se destaca que la LGT considera la denuncia pública en su artículo 114. Así, se puede hacer del conocimiento de la Administración tributaria «hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos». También se denota en el contenido de dicho artículo el carácter independiente que tiene la consideración legal de la denuncia pública del deber de colaborar con la Administración tributaria establecidos en los artículos 93 y 94 de la LGT.

Como mecanismo operativo el artículo 114 de la LGT establece que la denuncia recibida será remitida al órgano competente para que se activen los procedimientos establecidos al efecto. Una vez realizadas las actuaciones del caso, el órgano competente podrá optar por el archivo del caso denunciado, cuando determine que este es infundado o que no concreta ni identifica a plenitud los hechos y las personas que motivan la denuncia. Caso contrario, se procederá a iniciar las actuaciones pertinentes dada la veracidad de los hechos imputados y a que estos son del conocimiento de la Administración tributaria, en cuyo caso la denuncia no estará incluida en el expediente administrativo. Finalmente, el texto legal estipula que no se tomará en cuenta al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se generen por la denuncia y tampoco se hará de su conocimiento los resultados de estas. Quedando a su vez dicho denunciante deslegitimado, para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

No menos importante son las actuaciones que se desprenden del artículo 98.1 de la LGT, donde se establece que las mismas pueden iniciarse de oficio o a requerimiento del obligado tributario a través de la autoliquidación, la declaración, la comunicación, la solicitud o cualquier otro medio previsto en las leyes tributarias. Haciéndose hincapié en el texto del artículo 98.2 de la Ley en

comento, donde se estipula que debe colocarse la identificación plena de la persona física o jurídica en los documentos que conlleven a la iniciación de las actuaciones y procedimientos³⁴⁹.

Además, por lo antes expresado, se considera oportuno también traer a colación lo estipulado en el artículo 62 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al cual se hace referencia sólo en ciertos aspectos que han llamado la atención dentro de algunas opiniones doctrinales de la rama tributaria. Tal es el caso de lo estipulado en el numeral 2 del artículo en comentario, donde claramente se establece que la denuncia debe contener la identidad de la persona que la formula, así como el relato de los hechos y, en el caso de constituir una infracción administrativa, la fecha de su comisión y, de existir la posibilidad identificar los presuntos responsables. También establece que cuando en ella se invoque un perjuicio al patrimonio de la Administración Pública la no iniciación del procedimiento debe ser motivada, debiéndose notificar al denunciante si se ha iniciado o no el mismo. De dicho artículo se destaca, a nuestro entender, el tratamiento que se da al denunciante por aporta elemento de prueba en los casos en que el mismo haya participado en la comisión de una infracción de esta naturaleza y a su vez existan otros infractores. En tal sentido se contempla eximirlo de multas y sanciones de carácter no pecuniario cuando él sea el primero en aportar elementos de prueba, ante la carencia de los mismos que den inicio al procedimiento. Luego, también la ley permite reducir el importe de la multa o de la sanción de carácter no pecuniario que le correspondería al denunciante, si este facilita nuevos elementos de prueba. Para ambos casos se requiere que el denunciante termine su participación en la infracción y no inutilice o destruya los elementos de la prueba objeto de la denuncia. No se le concede la condición de interesado en el procedimiento.

³⁴⁹ Vid. Considérese también Artículo 60.4, párrafo 1º del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por R.D. 1065/2007 de 27 de julio que dispone que "Todo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo"

2.1. La denuncia tributaria anónima

La consideración de todos los dispositivos legales antes referidos llama nuestra atención sobre la cabida que tiene la denuncia pública en ámbito jurídico tributario. A nuestro entender, de lo que se desprende de la normativa considerada lo anónimo no tiene asidero legal pero tampoco es del todo despreciado por los organismos de seguridad y por los órganos administrativos, a su vez, como lo expresa una atenta doctrina argentina que ha incurrido en el referido tema³⁵⁰, « la denuncia anónima... cobra singular importancia por estos días en una sociedad que se ve enmarcada en un contexto teñido por la inseguridad física, el constante debate sobre la política criminal del Estado, y la sensación de debilidad de este para resolver los conflictos sociales».

A nuestro juicio, la denuncia anónima tiene dos caras: una de negación jurídica absoluta porque su contenido puede encerrar la violación de derechos fundamentales o su obtención puede provenir de una actividad ilícitas, como sería la de intervenir o grabar llamadas telefónicas o la lectura de misivas privadas. La otra cara sería la obligación que siente el funcionario público receptor de indagar un hecho para él sospechoso, que le puede proporcionar la verdad sobre un caso que presuntamente viola la ley. Luego, la duda supera el límite de la simple disyuntiva del receptor y lo trasciende a este en sí mismo, en la medida en que se ven involucradas garantías constitucionales y el correcto proceder de la administración de justicia.

En nuestra incursión jurisprudencial sobre la materia, resalta la Sentencia de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 28 de Febrero de 2011, (Rec. 3787/2009), la cual en su fundamento de derecho sexto, hace alusión, a la

³⁵⁰ Vid. Delgado, J.F.: *La denuncia anónima*, Buenos Aires, Fabian J.Di Placido Editor, 1999, pp. 25

denuncia anónima del quebranto de la Ley Antitabaco, hecho por las instancias gubernamentales, aunque la Ley no contemple su autorización a tal proceder³⁵¹.

Es resaltante el análisis que hace la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia del 26 de Noviembre del 2009 (Rec. 570/2006), sobre el asunto de la denuncia anónima que nos ocupa, calificando que una denuncia sin la debida fecha y firma no debe considerarse pública y a su vez que estas no deben ser atendidas por las autoridades³⁵².

Como énfasis de nuestra opinión, la denuncia anónima, a pesar de ser ilegal, tiene cabida en el acontecer real si consideramos que tanto los organismos de seguridad del ámbito tributario de los que se hace referencia específicamente más adelante (tales como la Policía Gubernativa española, la Guardia di Finanza italiana y el Resguardo Nacional Tributario venezolano) no son indiferente ante una denuncia anónima que llegue a su manos. Además, las administraciones tributarias no son ajenas a la receptividad de la denuncia anónima, aunque no lo reconozca públicamente debido a las implicaciones legales que ello conlleva, a pesar de lo que de las declaraciones de sus personeros se puede desprender³⁵³.

³⁵¹ Vid. STST, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 28 de Febrero de 2011, (Rec. 3787/2009) de cuyo contenido se resalta [Tampoco se argumenta ese resultado final distinto respecto a que los hechos denunciados partieran de una denuncia anónima, algo no querido expresamente por nuestro ordenamiento jurídico (un claro ejemplo el art. 13.2 de la Ley 42/1987, Ordenanza de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social al afirmar no se tramitarán las denuncias anónimas) más que sí funciona y se potencia en la realidad social (un notorio ejemplo el reciente llamamiento a la denuncia anónima del quebranto de la Ley Antitabaco, Ley 42/2010, de 30 de diciembre, desde instancias gubernamentales, aunque la Ley no lo autorice)].

³⁵² Una «denuncia» sin fecha ni firma no puede considerarse «pública» ni puede entenderse realizada por persona alguna, y menos, calificarse si su autor tiene o no capacidad de obrar en el orden tributario. Es, en definitiva, una denuncia anónima, si es que ambas palabras no constituyen una «contradictio in terminis». Ya la legislación anterior a la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal proscribió la denuncia anónima como forma de comunicación de los hechos delictivos (Título XXXIII, Ley VII, de la Novísima Recopilación y artículos 166 y 168 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1872), mientras que la Real Orden Circular de 17 de enero de 1924, en consonancia con la obligación establecida en el artículo 266 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal, sobre la necesidad de identificación del denunciante, estableció que «las denuncias anónimas no deben ser atendidas por las autoridades, y menos dar lugar a actuación alguna respecto del denunciado sin previa comprobación de los hechos cuando aparezcan muy fundados».(...)

³⁵³ Vid. Bajo Benayas, J.L.: “Los chivatazos a Hacienda destapan 3.300 fraudes en cuatro años”, en *eEconomista.es, Portal Financiero*, Disponible en: <http://www.economista.es/> Consulta realizada el 15-10-

Por otra parte, es importante resaltar que el Gobierno de Navarra ha aprobado, en su sesión de 7 de mayo de 2014, un plan de lucha contra el fraude fiscal para ser ejecutado durante el período 2014-17. Dicho instrumento estipula 157 medidas en cinco áreas de actuación, a través de las cuales la Hacienda Tributaria de Navarra espera poder recuperar 560 millones de euros defraudados. En el plan, según se desprende de la información colocada en la web de la Hacienda de Navarra, se estipulan políticas tendientes a incrementar la educación tributaria y la concienciación ciudadana en este sentido, mediante la difusión de la cultura tributaria en los centros de educación y el desarrollo de actuaciones específicas para determinados colectivos profesionales. Además, el plan ofrece como medida novedosa la posibilidad que los ciudadanos denuncien comportamientos fraudulentos de forma anónima a través de la web de la Hacienda de Navarra. Junto a ésta, las otras cuatro herramientas de lucha contra el fraude, serán las siguientes: la mejora de los sistemas de información gracias al desarrollo informático; los planes de control tributario, escogiendo los ámbitos y focos de especial riesgo; intensificar la coordinación con otras administraciones y

2015, de cuyo artículo se desprende como hecho importante «Las denuncias públicas de particulares han permitido a la Agencia Tributaria destapar más de 3.300 fraudes a lo largo de esta legislatura. En la cifra no están incluidas las denuncias que terminan en delito fiscal, por lo que el número real sería en realidad algo mayor. En este sentido, el año 2015 batirá todos los récords: hasta principios de octubre, el organismo dependiente del Ministerio de Hacienda había levantado 885 actas de inspección por conductas fraudulentas, por lo que al término del ejercicio la cifra total podría acercarse e incluso superar las 1.200.» También, según la AEAT aclara el articulista se puede [puede o no abrir una investigación, en función de la información que llegue a través de las citadas delaciones. Finalmente, un 8,3% de las mismas termina en un acta de inspección, aunque la propia Agencia recuerda que una denuncia puede ser archivada pero recuperada tiempo después. "Tenemos memoria. Se conservan en los sistemas informáticos para su posible utilización futura", aseguran desde allí. Además, la información recibida puede influir en la selección de contribuyentes para comprobaciones posteriores... los perfiles de los denunciantes, la Agencia Tributaria explica que no responden a un patrón definido, pero sí se muestra sorprendida por el incremento de información que llega a través de expertos informáticos que descubren a un defraudador utilizando lo que se llama software de ocultación, una forma sofisticada de ocultar datos al fisco. "Este tipo de denuncias son debidamente analizadas por las Unidades de Auditoría Informática y resultan de enorme utilidad para la obtención de pruebas"... "En general, las denuncias que se presentan por razones competitivas en el mercado vienen muy bien fundamentadas", explican desde el organismo, quien aún así advierte de que cuanta más información propicie esa denuncia, más posibilidades tendrá de prosperar. "De la trascendencia, calidad de la información y documentación aportada dependerá en gran medida la decisión de la Inspección"].

agentes; aumentar la eficacia de la propia Hacienda Tributaria mediante el perfeccionamiento de su recurso humano y la actualización de los materiales³⁵⁴.

Es importante resaltar que en el contenido del Plan de lucha contra el fraude fiscal, sólo se hace referencia a «... medidas que incentiven la denuncia de comportamientos fraudulentos», como se puede apreciar abajo en la cita. Sin embargo, en la web de la Hacienda de Navarra, en el apartado Trámites frecuente se encuentra el link «Denuncias tributarias», en el cual se aprecia un formulario de denuncia en los términos siguientes, [«Denuncias Tributarias. Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal». «Su denuncia será revisada y valorada por los órganos competentes de Hacienda Tributaria de Navarra conforme a lo dispuesto en la Ley Foral General Tributaria»]. Donde se requiere la siguiente información, a saber: del [«Denunciado, Nombre o Razón Social (obligatorio). N.I.F. (si se conoce). Dirección»]; a continuación, [«Datos de la denuncia, Concepto tributario

³⁵⁴ Vid. Plan de lucha contra el fraude fiscal 2014-2017 de la Hacienda Tributaria de Navarra, de cuyo contenido se desprende los siguientes puntos significativos: Base legal: «La Disposición Adicional Sexta de la Ley Foral 14/2013, de 17 de abril, de Medidas contra el fraude fiscal establece la obligación por parte del Gobierno de Navarra de elaborar y presentar ante el Parlamento de Navarra un plan o estrategia cuatrienal de lucha contra el fraude fiscal». También, que [«La Comunidad Foral de Navarra ostenta un status especial dentro del conjunto del Estado desde el punto de vista del sistema tributario. Así como el resto de las Comunidades Autónomas (a excepción del País Vasco) deben someterse a la Constitución y a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, la actividad financiera y tributaria de Navarra se rige por lo establecido en la propia Constitución (en especial por su Disposición adicional primera, que ampara y respeta los regímenes forales), por la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra y por el Convenio Económico, normas ambas que declaran expresamente que Navarra tiene potestad para establecer, mantener y regular su propio régimen tributario»... Así, unificando las medidas propuestas en cinco grandes bloques, Hacienda Tributaria de Navarra hace suyas, en este momento, las siguientes: 1. Diseñar, desarrollar e implantar un Plan de Educación Fiscal para Navarra, dirigido tanto a los jóvenes como a los adultos, de forma que se contemplen medidas específicamente dirigidas a cada grupo de destinatarios. Dicho plan requerirá la participación de las autoridades educativas y de las entidades académicas, y podrá contemplar actuaciones que van desde la implantación de determinados contenidos en asignaturas que se imparten como visitas a lugares de trabajo de los profesionales de Hacienda, charlas específicas, concursos de redacción, etc., en fin medidas concretas que deberán ser plasmadas en el documento correspondiente. 2. Creación e implantación de una página web específica de educación fiscal, de forma que se introduzcan las nuevas tecnologías en esta materia. 3. Implantación de medidas de información y comunicación del destino de los impuestos que se pagan en Navarra. 4. Incremento de la colaboración con asociaciones gremiales con objeto de informarles de las consecuencias de las conductas fraudulentas, no ya para la Administración, sino para ellos mismos, y solicitarles su colaboración y compromiso en la detección y represión de los comportamientos fraudulentos e insolidarios de sus asociados. 5. Implantación de medidas que incentiven la denuncia de comportamientos fraudulentos].

(obligatorio) IVA, Sociedades, Renta y Patrimonio, Impuestos Especiales, Otros]; luego, [Descripción de los hechos (obligatorio), Adjuntos]; y por último [Envío (para cancelar el envío simplemente cierre la página)]. Como se puede apreciar en el formulario que se describe, no se requiere la identificación del denunciante.

A nuestro juicio, el formulario colgado en la web de la Hacienda Pública de Navarra contraviene lo dispuesto en el artículo 114 de la LGT y específicamente al 98.2 de dicha Ley donde se establece que debe colocarse la identificación plena de la persona física o jurídica en los documentos que conlleven a la iniciación de las actuaciones y procedimientos³⁵⁵.

2.2. La autodenuncia del obligado tributario

La expresión autodenuncia es no es un vocablo que, como tal, podamos encontrar de la codificación lingüística castellana; la doctrina ubica su génesis con la traducción literal del término alemán «Selbstanzeige» que viene a representar divulgación o denuncia voluntaria. Dicha expresión, a nuestro entender, conlleva procedimientos técnicos, legales y materiales, así como de reflexión y rectificacpor parte del obligado tributario.

Según una atenta doctrina especializada en este tema de la Universidad de Burgos³⁵⁶, el término autodenuncia requiere ser analizado en varios sentidos. Así, se puede afirmar que en primer lugar que [carece de toda connotación de «autoacusación» de índole criminal y, en segundo lugar, el sujeto no sólo debe proceder voluntariamente a una rectificación íntegra y veraz de su biografía

³⁵⁵ Vid. Considérese también Artículo 60.4, párrafo 1º del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por R.D. 1065/2007 de 27 de julio que dispone que "Todo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo"

³⁵⁶ Vid. Iglesias Río, M.A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la «autodenuncia»*. Art. 305-4 CP), Valencia, Tirant Lo Blanch, 2003, p.31

tributaria, sino también a satisfacer la cantidad adeudada, alcance éste que no se desprende claramente del significado de la locución «autodenuncia»].

Otra doctrina especializada³⁵⁷, en relación a la autodenuncia, prefiere hablar de cláusula de regularización tributaria debido a que, en su opinión se trata de una rectificación de proceder y un pago posterior, que de no hacerlo implicaría a futuro sanciones tributarias o penales.

En este orden de ideas, se debe reconocer que doctrina no ha sido pacífica en relación a la utilización del término autodenuncia en el quehacer tributario. Tal es el caso de la postura que adopta una reconocida doctrina tributaria³⁵⁸, en relación a si el propio sujeto pasivo o su representante puede ser su denunciante, lo cual considera impropio por dos razones: primera, el carácter transitivo que tiene el verbo denunciar no da cabida a la autodenuncia; segunda: bajo una visión lógica y coherente, si se otorga al denunciante una participación en la denuncia, parece algo absurdo que este primero asuma la denuncia de unos comportamientos no lícitos que le van a ocasionar una sanción, para luego requerir su participación en la sanción.

Para una reconocida doctrina tributaria³⁵⁹, la cuestión no está en que el sujeto pasivo [no pueda “autodenunciarse” sino que el acto no tiene cabida bajo la óptica de denuncia, sino, entendemos que bajo la consideración de declaración complementaria (con o sin ingresos), y ello porque la finalidad de la denuncia (cumplimiento de una función pública) estaría, caso de existir, muy por debajo de

³⁵⁷ Cfr. De Toledo y Ubieta, E.: *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, La Ley, N° 7, 2000, pp. 1472-1478.

³⁵⁸ Cfr. Aparicio Pérez, A.: *La denuncia pública en materia tributaria (Génesis, evolución, perspectivas de futuro)*. Valencia, Tirant Lo Blanch, 2002, pp. 68 y 69. Para quien además considera que es escasa la doctrina que se ha manifestado en contra de la autodenuncia, a su vez hace alusión a una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de diciembre de 1967 en la cual colocaba al margen del concepto de denunciante a los propios sujetos pasivos y sus representantes.

³⁵⁹ Cfr. Jiménez, C.: “Le denuncia pública como origen de las actuaciones administrativas (Comentarios a la STSJ de Cataluña, de 9 de junio de 2000, rollo de apelación 1/2000)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 217, abril, 2001, pp. 101 y 102.

la clara finalidad del autodenunciante: la regularización de su situación tributaria]. A su vez, considera esta doctrina que esta declaración se puede originar en un sentido amplio libre de formulismos, de forma tal que cualquier documento sirve, pudiendo dársele cabida incluso a la declaración verbal -la cual no está prohibida- y que el sujeto pasivo puede tener a bien proporcionar, bien a través de sí mismo o por representación, en cuyo acto o escrito reconozca circunstancias que se le puedan imputar con transcendencia tributaria, en cuyo caso sencillamente se conceptúa como una declaración complementaria.

Por otra parte, se hace necesario indagar la jurisprudencia que se ha generado en relación al término autodenuncia. A tal efecto, se puede considerar la Sentencia N° 611/2009 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 29 de Mayo de 2009, de cuyo contenido se desprende que los requisitos objetivos de regularización son: retorno absoluto a la legalidad, reparación del desvalor de la acción (autodenuncia): implica la presentación de una autoliquidación completa y veraz, reparación del desvalor del resultado: necesidad de ingreso o pago total o íntegro de la cuota defraudada³⁶⁰.

³⁶⁰ Vid. SSTJ N° 611/2009 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 29 de Mayo de 2009, en cuyo fundamento jurídico segundo se estipula [Ciertamente, así se ha pronunciado la jurisprudencia de esta Sala, como es exponente la Sentencia 192/2006, de 1 de febrero, que recogiendo lo expresado en sentencias anteriores, declara que "Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación, a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración". Y en esa misma línea se pronuncia la Sentencia 636/2003, de 30 de mayo, en la que se declara que "... regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago" recordando que "el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento". Jurisprudencia que ha sido acogida en la Circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, que incluye como conclusión tercera lo siguiente: En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta post delictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el

También, la autodenuncia tiene que afrontar, a nuestro juicio, un obstáculo ya no tanto terminológico, conceptual o de justificación de su implementación en términos jurídicos. La dificultad a la cual nos referimos está relacionada a que su configuración legal no vulnere el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo. Este derecho está sujeto a las relaciones que se generan entre el Estado y los ciudadanos, lo cual conlleva a un ponderado análisis de los artículos 24.2 y 31 de CE³⁶¹, habidas cuentas que tendría que determinarse qué prevalece, si los derechos fundamentales que asisten al contribuyente, o el deber supremo que todos tienen de colaborar al sostenimiento del Estado.

Para una destacada doctrina tributaria salmantina³⁶², “En la difícil alternativa de dotar de contenido eficaz a unos y otros derechos en conflicto, necesariamente hay que dar prevalencia al derecho a no autoinculparse dado a su carácter de derecho fundamental, del que no goza el deber de contribuir ni las potestades que la Administración disfruta para hacerlo valer».

En este orden de ideas, se hace significativo retomar en consideración las apreciaciones que, con relación a la autodenuncia formula una doctrina que se ha dedicado a indagar sobre es complejo tema³⁶³, la cual en primer término establece que está a favor del sostenimiento de la figura de la autodenuncia. En segundo término, que a su entender no se visualiza ninguna contravención con la CE que sea relevante y, tercero termino, declara que desde el punto de vista de la dogmática penal actual, las propuestas teóricas desarrolladas en relación a los

pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al ius puniendi respecto del delito principal y sus instrumentales].

³⁶¹ La CE artículo 24.2 establece «Asimismo, todos tienen derecho... a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos». En tanto que el ya citado artículo 31 establece la obligación que.« Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos.. »

³⁶² Cfr. Lago Montero, J.M.: “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, en *IMPUESTOS*, Nueva Época, N° 15-16, Agosto, 1999, p. 134, para quien además «Es obvio que el artículo 24 está más protegido en nuestro texto constitucional que el artículo 31».

³⁶³ Vid. Vid. Iglesias Río, M.A.: *La regularización fis...*, cit., pp. 82 y 83

principios de necesidad y merecimiento de pena, al igual que otros medios reparadores que proporcionen la supresión o anulación de la sanción, dan posibilidades menos rígidas a los juristas de las que prevalecían en el Derecho penal clásico. Adicionalmente, establece que el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social disponen de un aspecto singular específico que legitima los contenidos que en el Código Penal español tienen los artículos 305.4; 307.3 y 308.4³⁶⁴.

A nuestro juicio, la autodenuncia, a la que se prefiere dar el trato de actitud de regularización tributaria, tiene cabida dentro del sistema impositivo de cualquier Nación donde impere un Estado de derecho, máxime si se aprecia desde una óptica de los derechos fundamentales se encuentran contenidos en la mayoría de las Constituciones. Así, si tomamos a manera de ejemplo parte de los derechos consagrado en el artículo 24.2 de CE, a saber: «... a ser informados de la acusación formulada contra ellos,..., a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia», bien se puede expresar que la regularización ejercida

³⁶⁴ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, artículo 305.4 estipula, «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria». Luego, el artículo 307.3, establece, «Se considerará regularizada la situación ante la Seguridad Social cuando se haya procedido por el obligado frente a la Seguridad Social al completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras... ». A su vez, el artículo 308.4 dispone,« Para la determinación de la cantidad defraudada se estará al año natural y deberá tratarse de subvenciones o ayudas obtenidas para el fomento de la misma actividad privada subvencionable, aunque procedan de distintas administraciones o entidades públicas».

en la oportunidad que la ley concede, es un medio de defensa de rectificación, y se puede equiparar como un derecho del obligado tributario. Por su parte, con la regularización la Administración tributaria obtiene para el Estado, el cobro oportuno de la deuda tributaria, que se traduce en ingresos monetarios seguros y más expeditos para a las arcas de Hacienda Pública, posición, que a nuestro criterio, favorece más que la castigar para establecer patrones ejemplarizantes. Ya antes se formuló nuestra posición contraria a aquellos tipos de sanciones o penas que contraviene el más elemental sentido de la lógica, desde punto de vista económico en el manejo de los sistemas impositivos, saber; Código Orgánico Tributario venezolano, de 2014, que su artículo 100 estipula el cierre de oficinas, locales o establecimientos comerciales, por el incumplimiento de deberes formales.

3. La denuncia, la denuncia anónima y la autodenuncia en el ámbito internacional tributario

En otras latitudes o naciones también se toma en consideración la denuncia dentro de la especialidad tributaria. Tal es el caso de la República Italiana, en la cual la denuncia pública por situaciones de evasión tiene como protagonista receptor la Guardia di Finanza, organismo que ocupará la atención de esta investigación más adelante en el presente capítulo.

En su acometido por brindar la colaboración más expedita a la ciudadanía italiana e incluso de otras latitudes que desean colaborar con el Fisco de este país, la Guardia di Finanza ha puesto a su disposición una línea de comunicación gratuita identificada con el número 117. A través de esta línea de servicio gratuita cuya data histórica suma los 19 años aproximadamente, sus usuarios no sólo denuncian fraude fiscales, sino también la utilizan para exponer los fenómenos de la extorsión, del trabajo ilegal y de la piratería comercial, entre otros tantos temas relacionados. Una vez recibida la información la Guardia di Finanza, en su carácter de policía fiscal, procede a instruir el expediente y a realizar un estudio

detallado sobre el tema, mediante la realización de auditorías e investigaciones. Es importante destacar el hecho de que la denuncia anónima se hace permisible a través de este instrumento de comunicación, ya que quienes lo utilizan tienen la libertad de decidir si permanecen en el anonimato, absteniéndose a dar sus datos personales a la Guardia di Finanza³⁶⁵.

También cabe destacar como algo inusual la intervención de la iniciativa privada italiana como medio receptor de denuncias públicas contra la evasión fiscal. Tal es la aparición en la web de Evasori.info, el sitio para informar y denunciar el fraude fiscal online. Este es un sistema de seguimiento de la situación de la evasión fiscal en Italia: los usuarios pueden informar de forma instantánea los casos evasión de impuestos, en particular de carácter comercial, así como la falta de entrega de recibo de compra de un comerciante.

Evasori.info, es una idea que floreció en la mente de sus creadores en el año 2007 y que se materializa en el año 2008. Su éxito se debe más que todo al apoyo de los medios de comunicación y blogs, ya que el apoyo oficial fue y ha sido poco. El sitio es creado con el objetivo de monitorear la realidad de la evasión en la nación Italiana, para determinar cuál es la situación del país ante este flagelo y en qué áreas se ha generalizado este fenómeno. A tal efecto, se destaca que la evasión ocurre en todas partes en Italia, pero los mapas construidos en el sitio web a partir de los datos sugieren que algunas provincias del norte, sobre todo en Lombardía y Véneto, generan una serie de informes más alto que se suponen obedecen al número de la población de esas provincias. Por otra parte, se debe tomar en cuenta que los informes no son una muestra representativa de este país, ya que existen zonas con mayor penetración y uso de internet, por lo que la participación de usuarios es más significativa³⁶⁶.

³⁶⁵ Vid. revista online, *Finanziamenti per giovani*, Pubblicato: 07 Novembre 2015, Disponible: <http://www.finanziamentipergiovani.it/>

³⁶⁶ Vid. revista online, *Finanziamenti per giovani*, Pubblicato: 07 Novembre 2015, Disponible: <http://www.finanziamentipergiovani.it/> También, <http://evasori.info/> En cuya web se afirma, que este es un espacio para la honestidad, donde se puede apoyar el honesto y dar la posibilidad de contrarrestar el

Visto lo antes desarrollado, se hace necesario indagar someramente un poco sobre la autodenuncia o regularización fiscal en el ámbito jurídico italiano. A tal efecto, para una destacada doctrina del quehacer tributario italiano³⁶⁷, el sentir ciudadano por el Derecho penal tributario en la Italia de los años ochenta era poco y las infracciones tributarias no eran un objeto significativo de la persecución penal, ya que carecía de la atención social que caracterizaba los crímenes de notables significación para la época. Con el tiempo fue creciendo el interés de esta región por el sistema impositivo y, con éste, la participación de la sociedad italiana en la promulgación de amnistías en materia tributaria, al igual que el resto de los países europeos. En tal sentido, la doctrina italiana en comento considera que la regularización fiscal viene a representar «... una filigrana legislativa que trata de compatibilizar la intimidación en materia tributaria y la manifestaciones de clemencia fiscal, poco ajustadas a la idea de justicia material».

Por otra parte, de apreciarse que la normativa que rige la autodenuncia procede de la reforma de 1991, a través de la Ley N° 154 de 15 de enero, al igual que mediante la Ley N° 413 de 30 de diciembre de 1991, refundida con sus respectivas modificaciones en la Ley N° 66 del 6 de junio de 1992.

A nuestro juicio, en el caso de la República de Italia, la denuncia es directamente tratada por un órgano de seguridad al servicio que depende del Ministerio de Economía y Finanzas, la denuncia, bien sea titularizada o anónima, es permitida a través de la línea telefónica establecida por la Guardia di Finanza para estos fines. Por otra parte, se observa un claro basamento legal que hace permisible la regularización tributaria.

flagelo de la evasión de impuestos grande o pequeña, la denuncia queda registrada en un mapa que se aproxima en lo más óptimo a la ubicación del evasor. En esta web, llaman a acudir a la misma a todas aquellas personas que se sienten agredidas por que no se les suministre una factura o debido a que se le altere el precio de algún producto. EVASORI.info es una plataforma social y contra la evasión herramienta útil, fácil y anónima, también disponible en teléfonos inteligentes.

³⁶⁷ Vid. Caraccioli, I.: *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bolgna, pp. 17 y 18.

En el caso de Venezuela, la denuncia por infracciones tributarias es tomada en consideración por su codificación tributaria,³⁶⁸ de una manera, a nuestro juicio, poco resaltante, unida a otros deberes que se exigen al sujeto pasivo, lo cual se puede apreciar en el contenido del artículo 134 de la codificación tributaria venezolana, donde se establece la obligación que tienen «Las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares de la República, de los estados y municipios, los colegios profesionales, asociaciones gremiales, asociaciones de comercio y producción, sindicatos, bancos, instituciones financieras, de seguros y de intermediación en el mercado de capitales, los contribuyentes, responsables, terceros y en general cualquier particular u organización», de prestar su concurso a la Administración tributaria, con el suministro, eventual o periódico, de las informaciones que con carácter general o particular se le soliciten. «Asimismo, los sujetos mencionados en el encabezamiento de este artículo, deberán denunciar los hechos de que tuvieron conocimiento que impliquen infracciones a las normas de este Código, leyes y demás disposiciones de carácter tributario...».

A su vez, Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, en su web, insta a toda la colectividad a presentar las denuncias de aquellos actos que atenten contra la moral pública, ante las Coordinaciones de Denuncias de las Divisiones de Asistencia al Contribuyente, mediante el correo institucional denuncia@seniat.gob.ve o a través de la línea 08000-SENIAT. Es importante informar que para procesar su denuncia se requiere la identificación del denunciante y el nombre exacto y dirección del contribuyente o establecimiento objeto de la denuncia.

La autodenuncia o regularización fiscal en Venezuela, no está estipulada específicamente en una Ley, Decreto o norma, motivo el cual obliga a indagar dentro de la renovada codificación tributaria de este país. En tal sentido, se hace necesario traer a colación las opiniones doctrinales que atrás nos permitieron establecer una idea de que se debe entender como autodenuncia o regularización

³⁶⁸ Vid. Código Orgánico Tributario [Gaceta Oficial N° 6.152 (E) del 18 de noviembre de 2014]

tributaria, que se pueden resumir en: «... declaración complementaria (con o sin ingresos... » y «... la presentación de una autoliquidación completa y veraz, reparación del desvalor del resultado... », a fin de buscar si de estas definiciones pueden estar reflejadas en el contenido algunos artículos del Código Orgánico Tributario venezolano, dando permisibilidad legal de regularización a ciertas infracciones tributarias.

En este orden de ideas, si tomamos en consideración dos de los artículos que se refieren al pago de la obligación tributaria dentro del texto de la codificación venezolana, observamos que en el 45 se estipula que «El Ejecutivo Nacional podrá conceder, con carácter general, prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas, así como fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, cuando el normal cumplimiento de la obligación tributaria se vea impedido por caso fortuito o fuerza mayor, o en virtud de circunstancias excepcionales que afecten la economía del país. Las prórrogas, fraccionamientos y plazos concedidos de conformidad con este artículo, no causarán los intereses previstos en el artículo 66 de este Código»³⁶⁹, en tanto que el 47 se establece que «Excepcionalmente, en casos particulares, y siempre que los derechos del Fisco queden suficientemente garantizados, la Administración Tributaria podrá conceder fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas. En este caso se causarán intereses sobre los montos financiados los cuales serán equivalentes a la tasa activa bancaria vigente al momento de la suscripción del convenio... »

³⁶⁹ Vid. Código Orgánico Tributario venezolano vigente, el cual en su artículo 66 establece « La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido para ello, hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes. A los efectos indicados, la tasa será la activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. La Administración Tributaria Nacional deberá publicar dicha tasa dentro los primeros (10) días continuos del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto se aplicará la última tasa activa bancaria que hubiera publicado la Administración Tributaria Nacional. **Parágrafo Único:** Los intereses moratorios se causarán aun en el caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial.

Del contenido de los artículos antes indicados se desprende la evidente intención del legislador de proporcionar al obligado tributario facilidades para regularizar su situación ante el fisco. Sin embargo, se hace necesario destacar que en la reciente modificación que se le hizo al Código Orgánico Tributario venezolano, al artículo 93 destinado a la aplicación de las sanciones, se le excluyó el Parágrafo Único donde se otorgaba facultades a los órganos judiciales para decidir sobre la suspensión condicional de la ejecución de la pena que restringe la libertad del obligado tributario, en los casos de fuesen infractores no reincidentes, de acuerdo a las características de caso y el previo pago de lo adeudado al Fisco.

Para una estudiosa doctrina de la codificación tributaria venezolana, la exclusión del Parágrafo Único del artículo 93 crea dudas sobre la facultad discrecional que puede tener un juez, ante la interpretación del artículo 342 del mismo³⁷⁰.

A nuestro juicio, la eliminación del Parágrafo Único antes referido, quita una posibilidad de regularización similar a la que acontece en la Nación española. Tal hecho hace más evidente nuestro criterio, en el sentido de que el Código Orgánico Tributario venezolano, debería revisarse para que, sin fomentar la impunidad y desde un punto de vista económico integral que no menoscabe al Fisco, se

³⁷⁰ El Código Orgánico Tributario vigente desde 2004 establece en su artículo 342 «Para las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de este Código, se aplicaran las normas previstas en el código promulgado en el año 2001 ». Vid. Garay, J. y Garay M.: *Novedades del Nuevo Código Orgánico Tributario (Decreto 1434 publicado en la GO 6.152 del 18 de noviembre de 2014) y Diferencias respecto al Código de 2001*, Suplemento suelto adherido al libro Código Orgánico Tributario, Caracas, Corporación AGR, 2014, p.12, Donde los autores establecen que debido a que ahora no se da esta facultad discrecional al juez, cabe preguntarse como este puede interpretar lo estipulado en el artículo 342 del Código vigente. A tal efecto, consideran que [si fuese un caso de un infractor muy enfermo o de mucha edad, o está preso porque hizo quiebra por causa de la situación económica y la multas o mantenía una familia numerosa, o porque le saquearon el negocio tres veces, etc., entonces hay razones para considerar la clemencia, y creemos que el juez puede aplicar dicho parágrafo y suspender la pena ya dictada pues es un derecho eventual que data de antes del nuevo Código. Si por el contrario no se dan las situaciones excepcionales como las mencionadas u otras igualmente importantes, el juez deberá mantener la pena de prisión. Si no la mantuviera y diera la orden de suspender dicha prisión, estaría fomentando la impunidad y de este parágrafo se aprovecharían persona influyentes para no permanecer en la cárcel (por infracciones anteriores al Código actual...)]

estipulen sanciones ejemplarizantes pero también estimulantes del aparato productivo del país, que es el que a fin de cuentas da vida al mismo Fisco³⁷¹.

En suma, tanto la denuncia, denuncia anónima y las otras denominaciones que le acompañan, a saber, autodenuncia o regularización tributaria no están claramente definidas en el ordenamiento tributario venezolano, lo cual se puede apreciar en los escasos ejemplos normativos que aquí se han citado. Como se ha observado, la modificación aplicada recientemente a la codificación tributaria disminuye notablemente el ofrecimiento de oportunidades para los obligados tributarios, que si bien han infringido una norma desea reorientar su actuación. A nuestro juicio, la sociedad actual requiere una reorientación de las políticas dirigidas hacia los sistemas impositivos. En tal sentido, consideramos que la mentalidad de penalización de ilícitos tributarios debe estar orientada, ante todo, a una expedita tarea recaudar ingreso y con menor intensidad, a la idea de preconizar sanciones que restringen libertades y que tienden a ser implementadas como ejemplarizante, sin que surtan este efecto dentro de la ciudadanía.

4. La participación de los medios de comunicación masivos en la lucha contra el delito fiscal

Los medios masivos de comunicación -entiéndase por estos los periódicos o prensa y revistas de especialidades, escritas o digitales, radio y televisión- son el objeto de estudio del presente segmento. Estas instituciones han sido objeto de estudios y análisis de notable reconocimiento por parte de una cantidad significativa de doctrinas; si quisiéramos considerarlos totalmente aquí, éstos requerirían de un estudio aparte. Por lo tanto, esta investigación estará orientada a determinar la incidencia o repercusión que dichos medios tienen en el quehacer tributario, ya que adelantadamente se puede afirmar, que dentro del sistema

³⁷¹ Ver opinión emitida en relación al cierre de oficinas, locales o establecimientos comerciales pp. 240 y 241 del presente desarrollo.

tributario nacional e internacionalmente han logrado obtener, sin lugar a dudas, una enorme importancia en la lucha contra los delitos de evasión y fraude fiscal.

Los medios masivos de comunicación han ido evolucionando a través del tiempo y en su auge no se puede negar que la tecnología ha sido el elemento primordial en las formas de distribución, intercambio y manejo de la información que la sociedad actual exige, la cual no en vano es comúnmente denominada la sociedad de la información, influida notablemente por los recursos telemáticos e informáticos. Nada, ni nadie, a nuestro juicio, escapa de este avance, que viene a impartir constantes transformaciones sociales, económicas y de los patrones investigación.

Para una destaca doctrina de la especialidad comunicacional³⁷² «el interés público en la comunicación y la información aumentará en lugar de disminuir, aunque la naturaleza de ese interés público necesita una redefinición tanto acerca de sus objetivos como de los medios para alcanzarlos». De la referida doctrina se dependen definiciones conceptuales que permiten una comprensión más expedita sobre el tema. En tal sentido, resalta que la *comunicación pública* debe entenderse, como una red intrincada de convenios informacionales, elocuente y solidaria, que acontece en la esfera o espacio público. Según su criterio, el espacio público, modernamente considerado, lo vienen a conformar los canales y las redes de comunicación masiva, en un tiempo y espacio que los medios reservan para atender temas de preocupación general, de cual a nuestro criterio, el tema tributario, por su connotación actual ocupa un lugar prominente en la atención ciudadana.

También, doctrinalmente se incurre en lo que se debe considerar como *interés público*, lo cual toma un carácter especial, ya que si bien hay un interés público fundamental en los medios de comunicación, por complejo que resulte

³⁷² Cfr. McQuail, D.: *La acción de los medios, Los medios de comunicación y el interés público*, Traduc. Borda L., Londres- Buenos Aires, Amorrortu edic., 1998, pp. 25 y ss.

definirlo, también ocurre que la noción de interés público, en ciertos y momentos se use o vea como un dispositivo ideológico que conlleva el ocultamiento de ambiciones normativas injustificadas de los gobiernos, o como instrumento que atenta contra libertades fundamentales como las de expresión o de empresa comercial, y por otra parte se considera, que en ocasiones, el concepto de interés público conlleva una forma particular de organización mediática, la de emisión de servicio público, llamado a defender este sistema. A tal efecto, la doctrina aclara «En realidad hay cierta superposición entre la noción del interés público en la comunicación y la emisión de servicios públicos, porque la segunda suele definirse con arreglo a los beneficios que supuestamente presta a la sociedad: cobertura universal y apelación a un amplio espectro de audiencia, servicios a regiones y minorías; atención al interés, la identidad y la cultura nacionales; servicios informativos y educación más allá de los requerimientos de mercado»³⁷³.

A nuestro juicio, el interés público en la actividad de los medios masivos de comunicación, existe y se puede definir como cierta clase y grado de atención del público en las funciones que realizan y ofrecen estos medios masivos, hecho íntimamente ligado con el surgimiento de la democracia y de una clase social ciudadana que forma y expresa opiniones sobre la base del conocimiento común y de valores ampliamente compartidos, como sería el caso de todos contribuir al sostenimiento del Estado.

Además, no se puede negar que la actividad de los medios masivos de comunicación en la lucha contra los delitos fiscales ha sido determinante y sobre todo constante; a nuestro juicio, su colaboración o apoyo con las Administraciones tributarias es cada vez más creciente, efectiva y útil. Hay que reconocer que esta participación activa de los medios masivos de comunicación como anunciantes o delatores de irregularidades fiscales se puede sintetizar en *buscar la noticia allí donde está el infractor tributario*, algo que insta por su cualidad semejante a

³⁷³ Vid. McQuail, D.: *La acción de los med...*, cit., pp. 27 y 28

recordar la STC 37/1987, que en su fundamento FJ 13 que establece «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra».

Un ejemplo de la actividad que actualmente desarrollan los medios masivos de comunicación en la lucha contra el delito fiscal, lo encontramos en el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación ,ICIJ³⁷⁴, que comprende una red de periodismo de investigación con sede en Washington. Fundada en 1997 por el periodista estadounidense Chuck Lewis, la ICIJ, se inició como un proyecto para la integridad pública con vista a la proyección del estilo de periodismo de vigilancia a nivel mundial, centrándose en cuestiones que no se detienen en las fronteras nacionales: la delincuencia transfronteriza, la corrupción, y la responsabilidad de poder. Dicho Consorcio, está conformado por un destacado grupo de periodistas especializados en diversa ramas, tales como: económicas, jurídicas, sociales y las tecnológicas, entre otras tantas. Cuenta además con un sofisticado sistema informático y telemático. Su objetivo, es integrar a los periodistas de diferentes países en un equipo, descartando rivalidades y promocionando la colaboración.

Hay que destacar, que la crítica especializada en la materia califica al ICIJ como uno de los mejores equipos de la investigación transfronteriza del mundo. Con un Comité asesor integrado por un número importante de destacados periodistas del orbe terrestre, este Consorcio Internacional difunde sus hallazgos e investigaciones en las principales agencias de noticia internacionales³⁷⁵.

³⁷⁴ ICIJ, *The International Consortium of Investigative Journalists*. Disponible: www.icij.org/

³⁷⁵ Denótese que su Comité asesor está integrado por personalidades tales como: Bill Kovach, Chuck Lewis, Rosental Calmon Alves, Phillip Knightley, Gwen Lister, Goenawan Mohamad, Reginald Chua y Brant Houston. Entre las agencias más importantes de difusión de sus investigaciones están: Panorama, Le Monde (Francia), El Mundo (España), El País (España), Folha de Sao Paulo (Brasil), Le Soir (Bélgica), el South China Morning Post (Hong Kong), Stern (Alemania), El Guardián (Reino Unido), The Sunday Times (Reino Unido), Proceso (México), el Huffington Post (EE.UU.), The Age (Australia) , 24chasa (Bulgaria), ABC Color Digital (Paraguay), Armando.info / Ipys (Venezuela), The Asahi Shimbun (Japón), Canadian Broadcasting Corporation (CBC) (Canadá), Center for Investigative Reporting - Periodismo de Investigación Centro (CIN - IJC) (Croacia), CIPER (Chile), Commonwealth Magazine (Hong Kong), El Comercio (Ecuador), El Confidencial (España), finlandés Broadcasting Company YLE (Finlandia), Fokus (Suecia), Hetq - Asociación de Periodistas de Investigación (Armenia), The Indian Express (India), la Agencia de Noticias Isra (Tailandia), The Irish Times (Irlanda), Corea del Centro de Periodismo Investigativo - Newstapa (Corea del Sur), Kyiv Post (Ucrania), La Nación (Argentina), La Nación (Costa Rica), Le Matin Dimanche y SonntagsZeitung (Suiza), L'Espresso (Italia),

Sin embargo, en relación con el ICIJ, se han surgido críticas negativas, aunque de un matiz político. Tal es el caso de la formulada por el gobierno de Luxemburgo por la revelación por parte este Consorcio Internacional de sus polémicos acuerdos fiscales, conocido como el caso LuxLeaks. En ellos, se descubre que las importantes ventajas fiscales ofrecidas por el gobierno luxemburgués entre 2002 y 2010 a compañías multinacionales, entre ellas Walt Disney, Skype, Pepsi, IKEA, AIG y Deutsche Bank. La reacción del Ministerio de Finanzas del Gran Ducado, fue objetar la manera cuestionable como se obtuvo la información³⁷⁶.

Debido a lo antes expuesto el Parlamento Europeo, en un informe con fecha 25/11/2015, solicitó a los Estados que conforman la UE que compartieran sistemáticamente todos sus acuerdos fiscales y mantuvieran un constante intercambio de informaciones de trascendencia tributaria. A su vez, se propusieron medidas para garantizar la transparencia fiscal, además de una mayor protección a los delatores de casos que benefician el interés común, como el conocido caso LuxLeaks. Cabe destacar según la web del Parlamento Europeo el «Informe final del Comité de reglas de impuesto fue aprobado por el Parlamento en su conjunto el miércoles 25 de noviembre de 2015»³⁷⁷.

M & G Centro de Periodismo Investigativo (amaBhungane) (Sudáfrica), Malasia Kini (Malasia), Ming Pao (Hong Kong), NDR (Alemania), la Nueva Era (Bangladesh), NEWS (Austria), Corporación de Radiodifusión Noruega NRK (Noruega), Novaya Gazeta (Rusia), Novi Magazin (Serbia), Origo (Hungría), Pak Tribune - Pakistan News Service (Pakistán), Centro Filipino de Periodismo Investigativo (Filipinas), Prima tiempos (Nigeria), Radio Free Europe / Radio Liberty (Azerbaiyán), Centro Rumano de Periodismo Investigativo (Rumanía), televisión Rustavi (Georgia), Süddeutsche Zeitung (Alemania), The New York Times, The Sydney Morning Herald (Australia), The Sunday Times (Reino Unido), Ta Nea (Grecia), Trouw (Países Bajos), The Washington Post (EE.UU.) Información disponible en: www.icij.org/

³⁷⁶ El caso LuxLeaks o Fugas de Luxemburgo es la connotación que se le ha dado a un escándalo financiero acontecido en noviembre de 2014, debido a una investigación periodística realizada por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, ICIJ, fundamentada en informaciones confidenciales acerca de Luxemburgo resoluciones fiscales establecidos por PricewaterhouseCoopers 2002 a 2010 a los beneficios de sus clientes. La investigación dio lugar a la divulgación de las decisiones fiscales de más de trescientas empresas multinacionales en Luxemburgo. A su vez, el caso LuxLeaks llamó la atención internacional sobre los esquemas de evasión fiscal en Luxemburgo. Disponible en: https://en.wikipedia.org/wiki/Luxembourg_Leaks También, consultar la web de : <http://www.noticiasmys.com/#!/noticias/critica-luxemburgo-revelaciones-sobre-sus-polemicos-acuerdos-fiscales-173.html>

³⁷⁷ LA VANGUARDIA, fuente de la noticia, EFE, Estrasburgo, 25/11/2015, como complemento de lo arriba informado debe destacarse que Los eurodiputados solicitaron a los Estados miembros de la Unión,

A nuestro juicio, las organizaciones privadas como las antes descritas, considérese el Evasori.info y el ICIJ, entre otras tantas, han ejercido una influencia significativa en la cultura tributaria a nivel mundial. Son iniciativa privadas que hacen sucumbir las intenciones mal sanas que afectan la geografía universal de las finanzas que instan a la corrupción, al delito fiscal y al fraude. Adicionalmente, debe considerarse también que el mundo está plagado de instituciones públicas que carecen en su proceder de transparencia, de equidad y que obedecen autoridades cuasi democráticas, por lo que hay que darle la bienvenida a la iniciativa privada que incurre en la investigación de hechos irregulares en el ámbito financiero y fiscal internacional. Sin embargo, a nuestro entender, tampoco pueden desempeñar sus funciones a su libre albedrío, ya que como se ha señalado, «la información amerita su regulación a través de un conjunto de normas jurídicas que garanticen su pleno desarrollo y eficacia práctica».

La doctrina de la especialidad comunicacional³⁷⁸, atrás referida considera que habido una evolución significativa de los medios masivos de comunicación, donde el incremento de los mismos llama a la constante renovación ante la competencia. Considera que la distribución y la producción de tecnologías han sido determinantes en el progreso de estos medios. Por otra parte, está la aparición del Internet, la comunicación por cable y, sobre todo la satelital, que han coadyuvado a enfrentar las limitaciones técnicas y políticas que provoca el

exigir a las multinacionales desglosar la información sobre beneficios e impuestos y una base imponible común consolidada para el impuesto de sociedades en la UE. Solicitan, que las empresas multinacionales paguen impuestos en los países donde generan el beneficio y consideran que debería haber más presión fiscal sobre ellas. Instan a los Estados de Unión a que se pongan de acuerdo sobre las definiciones comunes sobre qué se considera "naturaleza económica" y otros términos clave para el cálculo de las facturas tributarias de las empresas, que se consoliden los acuerdos y los precios de transferencia que determinan cómo se valoran las transacciones dentro de la misma compañía. [Para lograr una mayor transparencia, los parlamentarios insisten en que la Comisión Europea debe recibir la información sobre los acuerdos fiscales de los Estados para desempeñar "su papel de árbitro de la libre competencia", tal y como hizo en los casos de Starbucks y Fiat. Sobre los delatores que hagan revelaciones beneficiosas para "el interés común", el PE pide "más protección", y recuerda que el revelador del caso "Luxleaks", el antiguo auditor de Price Waterhouse Coopers, Antoine Deltour, está imputado en Luxemburgo]. Ver también Web de Parlamento Europeo Disponible en: <http://www.europarl.europa.eu/news/es/news-room>

³⁷⁸ Vid. McQuail, D.: *La acción de los med...*, cit., pp. 438 y 439

espectro limitado de transmisión, al igual que la interferencia de longitudes de onda. Aprecia, esta doctrina la importancia que tienen los medios de información interactivos en sus diversas modalidades con su cobertura más amplia para el intercambio de información que permiten el acceso individual al espectro de una cantidad de servicios, a su entender [La posibilidad técnica (en cierta medida hecha realidad) de la mayor «abundancia» de los medios trae muchas consecuencias para las instituciones mediáticas tradicionales del Estado nacional. Ahora están menos confinadas al espacio deslindado por las fronteras y menos controladas por el sistema político nacional]. Por otra parte, advierte el hecho de que nunca se ha presentado un momento más activo para la política de medios y la re-regulación de los mismos, el cual es repuesta a la innovación y la expansión, también de la importancia económica y sociopolítica de la comunicación, que exige encuadres legales, así como definiciones de los recientes patrones sociales y económicos.

4.1. Límites que enfrentan los medios masivos de comunicación

El presente segmento va orientado a indagar los límites que tienen que tomar en cuenta los medios masivos de comunicación de cara a los modos de actuación o instrumentos que estos medios tienen que emplear para investigar presuntos caso de delitos de cualquier índole, dentro de los cuales se pueden considerar también los de evasión y fraude fiscal. Estos límites lógicamente se refieren a los que establece el ordenamiento jurídico de un Estado de derecho que, para efectos de esta investigación se toma como tema central el español sin obviar, como ha sido lo habitual en este desarrollo lo estipulado en ordenamientos como el italiano y venezolano³⁷⁹. Todo de una manera somera, debido a que lo que se quiere demostrar es como el periodista por citar un sujeto de estos medios masivos de información, debe manejarse para poder ofrecer su colaboración en la

³⁷⁹ Código Penal venezolano sólo estipula sanciones para los delitos por difamación e injuria, lo cual tipifica en sus artículos del 442 al 450.

lucha contra los flagelos que afectan a la sociedad y a los sistemas impositivos a nivel mundial.

El Código penal español, en su Capítulo I, tipifica varias manifestaciones delictivas que determinan el delito «De descubrimiento y revelación de secretos» regulándolas en los artículos del 197 al 201³⁸⁰. Estos tipos delictivos son: el establecido en el artículo 197.1 CPE, donde se estipula que constituye delito la vulneración de la intimidad de una persona mediante la sustracción de papeles, cartas, email, documentos de cualquier índole o efectos personales; así mismo, el hecho de interceptar comunicaciones y que se utilice modos técnico para escuchar conversaciones, grabando, reproduciendo sonidos o imágenes y señales de comunicación.

Así, las personas que se introduzcan en el ámbito privado de otras personas sin el debido consentimiento estarán vulnerando el derecho a la intimidad de la persona afectada, si proceden a revelar hechos o circunstancias que éstas mantienen dentro de su ámbito privado. Por lo tanto, un periodista que desea indagar sobre un hecho oculto, debe tomar las previsiones necesarias para no violentar el derecho a la intimidad, consagrado en la CE, en su artículo 18, junto al derecho al honor y el derecho a la propia imagen, los cuales se vinculan a la esfera privada de las personas, que queda preservada de personas ajenas y que su titular desea mantener al margen de las mismas. Sin embargo, el periodista tiene a su favor que aquéllos secretos conocidos por terceros interesada o desinteresadamente, sin que se utilicen medios técnicos de ninguna índole, no darán lugar a responsabilidad penal. También, existen supuestos que han generado controversias de criterios en el seno TC, pues no puede considerarse

³⁸⁰ «BOE» núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 Última modificación: 28 de abril de 201 Referencia: BOE-A-1995-25444Se entiende por secreto “el conocimiento de ciertos datos relativos a un objeto concreto, por un número limitado de personas y que, por diversas razones, no es conveniente que se amplíe el círculo de quienes poseen tales conocimientos” (Sentencia Tribunal Supremo de 23 de Octubre de 2000). Por tanto, el secreto se refiere a aquellos conocimientos o información que una persona comparte con ciertos individuos o no lo hace y a aquéllos a los que no tienen derecho a acceder determinadas personas

que alguien haya vulnerado el derecho a la intimidad cuando graba una conversación telefónica de la que se forma parte, según se desprende de STC 114/1984. Sin embargo, se considera constitutivo de un delito al artículo en comento el supuesto en que una de las partes graba una relación sexual sin el consentimiento de la otra parte interviniente, ya que esta actuación afecta directamente la intimidad del último.

Igualmente, se castiga a aquellos que intercepten las telecomunicaciones o utilicen artificios técnicos de escucha, transmisión, grabación o reproducción del sonido o de la imagen o de cualquier otra señal de comunicación. A tal efecto, la CE, prevé el secreto de las telecomunicaciones en su artículo 18.3 y, en tal sentido, el artículo 197.1 del CPE, tipifica como intromisión ilegítima interceptar las telecomunicaciones ajenas, ejemplo la intervención de teléfonos. Asimismo, la conducta interna del sujeto que comete el delito será castigada siempre que tenga intención de apoderarse o entrometerse en asuntos protegidos por la intimidad de la persona y se realicen estos actos sin el consentimiento de su titular.

Otro tipo suponen un delito de descubrimiento y revelación de secretos, es la manipulación de datos reservados registrados en ficheros o soportes informáticos, en relación a lo cual en el artículo 197.2 del CPE se estipula como delito el apoderamiento, utilización y modificación de datos reservado de carácter personal o familiar de otro, que se encuentre localizados en ficheros o soportes informáticos, electrónicos o telemáticos. Abarca también como ilícito la utilización de archivos o registros públicos o privados, igual tratamiento delictivo se prevé a quien, sin la debida autorización, acceda por cualquier medio a los mismos alterándolos o utilizándolos en perjuicio del titular de los datos o de un tercero³⁸¹.

³⁸¹ Vid. Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, cuyo objeto está claramente definido en su artículo 1 «La presente Ley Orgánica tiene por objeto garantizar y proteger, en lo que concierne al tratamiento de los datos personales, las libertades públicas y los derechos fundamentales de las personas físicas, y especialmente de su honor e intimidad personal y familiar».

Un tercer tipo delictivo, en relación al descubrimiento y revelación de secretos, puede resumirse en intromisión informática, en relación a lo cual en el artículo 197.3 CPE establece que serán penados quienes difundan, revelen o cedan a terceros los datos o hechos descubiertos o las imágenes captadas a que se refieren los artículos que se antes citados. También serán castigado quienes con de su procedencia ilícita y sin haber tomado parte en su descubrimiento, realicen las conducta descrita en el contenido de este artículo. Como se pude deducir del contenido del artículo. Como se puede deducir del contenido del artículo, se desprenden dos modalidades diferentes de protección a la intimidad, a saber, por una parte, la conducta típica consiste en acceder a datos o programas informáticos contenidos en un sistema informático o en parte del mismo, a través de la figura del hacker, que accede a datos personales o programas informáticos sin el consentimiento de su titular, por otro lado, la conducta que se asume consiste en mantenerse dentro de un programa o sistema informático en contra de la voluntad de quien tenga el derecho legítimo de excluirlo, presuponiendo previamente un acceso autorizado por el afectado.

Seguido, está la sanción por revelación de datos o hechos descubiertos o las imágenes captadas a que hacen referencia los anteriores artículos citados de la codificación penal española en el artículo 197.4 del CPE. Del mismo se desprende que de acuerdo a lo descrito en los artículos 197.1 y 197.2, serán castigadas las personas encargadas o responsables de los ficheros, soportes informáticos, electrónicos o telemáticos, archivos o registros cuando se haga un uso no autorizado de los datos personales del titular. Y, cuando los datos reservados se hubieran divulgado o cedidos a terceros, se impondrá una pena mayor.

Luego, en el artículo 197 bis., se penaliza a quien acceda o facilite a otro el acceso total o parcial a un sistema de información o se mantenga dentro del mismo violentando las medidas de seguridad establecidas por su propietario o titular. Igualmente a quienes mediante el uso de instrumentos técnicos sin previa

autorización, intercepte transmisiones no públicas de datos informáticos que se hayan producido desde, hacia o dentro de un sistema de información, incluidas las emisiones electromagnéticas de estos.

Por último, entre los delitos que nos ocupa está, lo establecido en el artículo 199 del CPE, referente a la revelación de secretos laborales y profesionales, es decir, aquellos secretos que son ajenos y que han sido confiados a una persona en razón de su oficio o relaciones laborales. Se pretende sancionar a quienes en virtud del ejercicio de una profesión han accedido a secretos ajenos lícitamente y revelan los mismos, sin la anuencia de quien le suministró de buena fe la información.

En relación al tema que ocupa, en el contenido del artículo 199 del CPE, según la opinión de doctrina especializada en el mismo³⁸², la figura de secreto de las fuentes de los periodistas se incluye en el espacio comprendido por las declaraciones testimoniales y la prueba de informes. En tal sentido, considera que el conflicto para el profesional de la comunicación estriba, por una parte, entre la obligación que tiene como todo ciudadano de declarar toda la verdad y aportar elementos ante el requerimiento de un juez y, por otra, el derecho que le asiste a callar en todo en parte en defensa de otro valores propios o de terceros.

A nuestro juicio, en relación a lo arriba expresado por la doctrina, interviene como factor determinante el hecho de que, en la gran mayoría de los casos los profesionales de la comunicación afirman que los datos que le son suministrados son anónimos³⁸³, ante lo que cabe preguntarse si no se involucran en una situación de falso testimonio.

³⁸² Vid. De Luca, J.A.: *El secreto de la fuentes periodísticas en el proceso penal*, Buenos Aires, 1ª edic, AD-HOC, 1999, p. 22, respecto a lo arriba expresado por esta doctrina debe considerarse que la misma está basada en el contenido de la codificación penal argentina, sin embargo, a nuestro juicio su postura se puede decir que adquiere un fundamento lógico y que el mismo es recogido por otras codificaciones penales.

³⁸³ Obsérvese que en el caso de la Demanda núm. 29183/1995, condena a periodistas por artículo publicado en «Le Canard enchaîné», que dio origen a la STEDH a la que aquí se hace referencia, que entre los alegatos de uno de los demandante está el interpuesto ante el Tribunal Correccional de París, donde

Ante todo lo hasta aquí expuesto sobre lo tipificado en la codificación penal española, se considera oportuno comentar la STEDH, emitida en la ciudad de Estrasburgo, de 21 enero 1999, en los términos siguientes: la sentencia se origina en respuesta a una demanda de ciudadanos franceses contra la República de Francia presentada ante la CEDH el 3 agosto 1995, en relación a la condena impuesta a dichos periodistas por la publicación en un artículo del periódico francés «Le Canard enchaîné» de unas fotocopias de liquidaciones de impuestos de un directivo de una empresa inmersa en conflicto social, cuyo origen era dudoso, por violación del artículo 10 del CEDH³⁸⁴.

Debido a lo antes expuesto, como hecho importante de la Sentencia explanada, se destaca la doctrina del TEDH que determina que la libertad de expresión no sólo comprende informaciones o ideas aceptadas favorablemente o consideradas ofensivas o indiferentes, sino también aquellas que chocan, lastiman o inquietan, pues así resulta del pluralismo, la tolerancia y el espíritu de apertura sin los cuales no existe una sociedad democrática. Por lo tanto, se deduce que el TEDH protege el derecho de los periodistas a comunicar sus informaciones sobre cuestiones de interés general cuando se expresan de buena fe, sobre la base de hechos ciertos y aportan informaciones «fiables y precisas» con respeto a la ética periodística³⁸⁵

«señaló haber recibido las fotocopias de las liquidaciones del impuesto mediante un envío anónimo, en un sobre a su nombre, unos quince días antes de su publicación. Explicó haber «verificado el carácter verosímil» de estos documentos, sobre todo buscando en obras especializadas, entre ellas «Fortune France», el nivel de remuneración del señor Calvet. Añadió haber efectuado verificaciones con diversas personas para asegurarse que los documentos eran la reproducción de las declaraciones de la renta «auténticas». Preciso también, haberse asegurado que se trataba efectivamente de documentos de origen fiscal y afirmó que desde el momento en que no se había probado el origen fraudulento de estos documentos, «era el interés del documento lo que primaba».

³⁸⁴ CEDH, firmado en Roma, en fecha 4 de noviembre de 1950, BOE número 243, de 10 de octubre de 1979, en su artículo 10, establece «Libertad de expresión. 1. Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión. Este derecho comprende la libertad de opinión y la libertad de recibir o de comunicar informaciones o ideas, sin que pueda haber injerencia de autoridades públicas y sin consideración de fronteras... l».

³⁸⁵ Vid. STEDH de 21 enero 1999 (TEDH 1999\3), Jurisdicción: Protección Europea de Derechos Humanos, Demanda núm. 29183/1995. En relación a la misma a continuación se muestra aspectos de la sustentación de la CEDH: «... el derecho francés prevería una posibilidad de información de los ciudadanos relativa a los ingresos y a la tributación de los contribuyentes franceses. El artículo L.111 del Código de

Dicho todo esto, a nuestro juicio, los medios masivos de comunicación, aunque tienen ante sí, en todos los países del mundo, un muro de ordenamientos jurídicos que tratan de contener sus inquietudes investigativas bajo dos visiones, una malsana que trata de proteger altos intereses públicos y privados, y otra preventiva, de cara a la sociedad y a la preservación de todos sus derechos fundamentales -entre otros de intimidad y honor- ejercen una influencia notable al delatar delitos contra la Hacienda Pública y por lo tanto contra la sociedad. Así, como se aprecia en el desarrollo del presente segmento el bien o mal llamado cuarto poder de las democracias, no se puede negar que ha ejercido un papel primordial como instrumento de lucha contra el delito fiscal.

5. La intervención de órganos de seguridad del Estado en la lucha contra el delito fiscal

En la búsqueda de ampliar los mecanismos de control de las actuaciones de los obligados tributarios dentro de los sistemas impositivos se han establecido unidades de índole militar o policial, dependientes en su gran mayoría de los entes públicos encargados de administrar los tributos, o de las carteras ministeriales que tienen a su cargo el manejo de la Hacienda Pública de una Nación. Este patrón operativo ha tomado una importancia cada vez mayor debido al auge delictivo que se ha generado en el seno de las actividades tributarias. Además, es importante destacar que las facultades de estos organismos de seguridad en la mayoría de los casos comprenden, el acontecer tributario y aduanero.

Procedimiento Fiscal (apartado 26 supra) autorizaría a los contribuyentes de un municipio el consultar la lista de personas sujetas al impuesto y conocer sus rentas impositivas así como la cuantía de lo pagado». «En todo caso, no podría haber habido vulneración desproporcionada de la libertad de expresión ya que una solución alternativa habría permitido preservar el eventual derecho a la información del público, sin por ello caer bajo el peso de una ley penal. El delito de ocultación de fotocopias no habría podido establecerse en el caso en que los demandantes se hubieran contentado con publicar la información misma relativa a los ingresos del señor Calvet, sin reproducir los extractos de las liquidaciones de impuestos cuya fotocopia les había sido remitida por una persona normalmente sometida al secreto profesional». [A la función de la prensa que consiste en difundir informaciones e ideas sobre cuestiones de interés público, se añade el derecho del público a recibirlas (véanse, entre otras, Sentencias Observer y Guardian contra Reino Unido de 26 de noviembre de 1991, serie A núm. 216, pg. 30, ap. 59; Jersild anteriormente citada, pg. 23, ap. 31, y De Haes y Gijssels anteriormente citada, pg. 234, ap. 39)].

En las siguientes líneas que conforman este segmento se desarrollará la constitución jurídica, misión, sistemas operativos y acciones destacadas en la lucha contra el delito y fraudes fiscal de los organismos de seguridad³⁸⁶, que tienen a su cargo el cometido de coadyuvar, con las administraciones tributarias en el resguardo del buen proceder tributario de los ciudadanos de la Nación española, así como de también de países como Italia y Venezuela.

5.1. La Guardia Civil, la Policía Gubernativa, la Vigilancia Aduanera

En el caso de la Nación española, existen tres instituciones de seguridad que colaboran con AEAT, así como también con el resto de las administraciones tributarias del país. De acuerdo con las indagaciones que se han realizado, tanto los funcionarios de la Guardia Civil, como los de Policía Gubernativa y Vigilancia Aduanera tienen funciones relativas al resguardo fiscal del Estado. A tal efecto, corresponde por lo tanto tomar en consideración cada uno de estos organismos en el presente estudio.

En la Guardia Civil española, las funciones relativas al resguardo tributario tiene su origen en una Ley de 15 de marzo de 1940, que autoriza la incorporación del Cuerpo de Carabineros a esta Guardia, quienes asumen las referidas actividades fiscales, generándose incluso una sección de especialistas en la materia fiscal en dicho organismo. Esta sección se ha adecuando constantemente a los cambios operativos y normativos desde su creación hasta la actualidad. Esta primera Sección dio origen al Servicio Fiscal, encargado de desempeñar dichas funciones, que han evolucionado en su estructura, dependencia y funcionamiento para adaptarse a la normativa vigente en cada momento. Luego, la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, en su artículo 12.1.B.b establece la competencia de la Guardia Civil en el resguardo fiscal del Estado, así como en todas aquellas acciones que estén dirigidas a evitar

³⁸⁶ Para efectos de la presente investigación por organismo de seguridad, se entenderá los cuerpos armados bien sea policiales o militares cuyas actividades están ceñidas al acontecer aduanero y tributario en cualquiera de las naciones a las que hacemos referencia.

y perseguir el contrabando. Más adelante, estas competencias genéricas son desarrolladas en la Orden Ministerial de Presidencia de Gobierno del 29 de Octubre de 2001, donde el Servicio Fiscal de la Guardia Civil aparece como Unidad responsable de las referidas funciones de resguardo. De igual manera, la inclusión de España a la CEE, ahora UE y al espacio Schengen, trajo la abolición de las fronteras interiores y el replanteo de las fronteras exteriores, siendo perentorio por lo tanto en ese momento la reorganización del Servicio Fiscal³⁸⁷.

En este orden de ideas se puede afirmar que a la Policía Gubernativa española se le atribuye que su origen data de épocas muy remotas, incluso desde la Santa Hermandad de los Reyes Católicos³⁸⁸. Luego, si se ubican documentos relativos a la referida Institución de seguridad en el siglo XX, debe considerarse que en el año 1877 se promulga el Real Decreto de 6 de noviembre, donde se establece como servicio primordial a cargo de dicho organismo «...conocer todos los elementos del mal que existen en la población, con el fin de impedir todos los delitos y auxiliar la acción judicial en el descubrimiento de aquellos y la captura de sus autores». La incursión de esta institución policial en la actividad fiscal adquiere fundamento jurídico con el Real Decreto 228/1981, de 5 de febrero, regulador de la tasa que grava los juegos de suerte, envite y azar, en cuyo artículo 12 numeral uno se establece que las actividades de investigación y comprobación de tasas que gravan juegos de suerte, envite y azar se asignará a la inspección financiera y tributaria, para más adelante en el numeral dos, establecer que los funcionarios de la Policía Gubernativa pueden levantar documentos oficiales que hagan constar sus diligencias en relación a la inspección indicada en el numeral uno, con la conformidad del sujeto pasivo o con la colaboración de ciudadanos que den testimonio en cuanto a hechos o situaciones que aprecien como anormales o sospechosas en el desarrollo de su inspección. Dicha documentación levantada

³⁸⁷ Vid. Web Guardia Civil, Disponible en: www.guardiacivil.es

³⁸⁸ Esta afirmación se desprende de una exposición de arte y declaraciones de Raúl Matarranz con la colaboración de organismos como la Unidad Especial de Operaciones (UEO), la Federación Española de Ligas Navales (FELAN), la Asociación Liga Naval de Castilla la Mancha y la Sección Naval de la ACLB, que tuvo lugar en Madrid en el mes de enero de 2015.

será remitida por este organismo a la Delegación de Hacienda para los efectos oportunos³⁸⁹.

En lo que corresponde al Servicio de Vigilancia Aduanera, se puede afirmar que es un organismo adscrito a la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera de la AEAT y se encuentra dentro de la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda. Entre sus funciones está la de descubrir, perseguir y reprimir en todo el territorio, aguas jurisdiccionales y espacio aéreo español, los actos e infracciones de contrabando, de control de cambio y de blanqueo de capitales. Su dependencia con las instituciones antes descritas le adjudica también las funciones resguardo fiscal y aduanero, así como actuar en materia de inspección, investigación y control, cuando le sea asignado este tipo de tareas por parte de la Subdirección General de Inspección e Investigación. De igual forma, podrá participar en misiones de investigación de otras áreas de la AEAT. Como se puede observar, de los organismos de vigilancia que se ocupan en España del resguardo tributario, el Servicio de Vigilancia Aduanera es el más predominante, entre otras razones por su ubicación dentro de la estructura del Ministerio de Hacienda, así como también por los fuertes nexos operativos que mantiene con la AEAT y demás agencias tributarias del país. Como corolario de esto se destaca el ser reconocido por la Dirección General de la AEAT como pieza vital en la colaboración con los órganos jurisdiccionales en los procesos por delitos contra la Hacienda Pública y en otros relacionados con el ámbito tributario³⁹⁰.

³⁸⁹ Vid. Relato sobre la Policía Gubernativa, donde se refleja que los documentos levantados por dicho organismo de acuerdo a la facultad que le otorga el Real Decreto 228/1981, de 5 de febrero, «BOE» núm. 45, de 21 de febrero de 1981, en su artículo 12, numeral dos, estarán referidos a «... el desarrollo o celebración del juego de que se trate, y en particular en cuanto al "bingo", la numeración de los cartones utilizados en el momento de su presencia en el local y el importe de los mismos». Véase también el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, «BOE» núm. 304, de 20 de diciembre de 1984, en cuyo texto reza [Desde que el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, abrió la posibilidad de celebrar juegos de suerte, envite o azar, han sido autorizadas diversas modalidades,... Con este propósito se han ido dictando sucesivas normas reglamentarias que iban modificando parcialmente las anteriores, hasta el punto de que la situación actual nos presenta como vigente al Real Decreto 228/1981, de 5 de febrero, pero modificado en su mayor parte por los Reales Decretos posteriores 1675/1981, de 19 de junio, y 467/1983, de 16 de febrero...]

³⁹⁰ Vid. Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014. Publicado en: «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2014. En cuyo texto se

A nuestro juicio, en España se observa una evolución de los cuerpos de seguridad del Estado hacia la especialidad en lo que resguardo tributario se refiere y consideramos que es significativo el hecho de que los otros organismos que desde hace tiempo vienen colaborando en tal cometido lo sigan haciendo, ya que en honra del mandato Constitucional arriba mencionado, que estipula que la tarea es de todos.

5.2. Guardia di Finanza

La Guardia di Finanza es un organismo policial especializado en la actividad tributaria, que depende directamente del Ministerio de Economía y Finanzas de la República italiana. Está organizada como una estructura militar y, por lo tanto, como parte integrante de las fuerzas armadas del Estado y de la Fuerza Pública de dicho país. Las funciones de la Guardia di Finanza se encuentran establecidas en la ley de 23 de abril de 1959, N° 189 y están dirigidas a la prevención, la investigación y la manifestación de hechos de evasión y delitos fiscales, así como a la supervisión financiera sobre el cumplimiento de las disposiciones de interés político y económico y vigilancia del territorio marítimo en su calidad de policía financiera.

Además, la Guardia di Finanza contribuye plenamente al mantenimiento del orden y la seguridad pública y defensa político militar de la frontera italiana. Así mismo, según se desprende del Decreto N°. 68, de 19 de marzo de 2001, al igual de sus principios rectores estipulados en la ley n. 78/2000, la misión de la Guardia di Finanza es de policía de competencia general para todas las cuestiones económicas y financieras italianas, con extensión de cuerpo legal de facultades y poderes a los militares en materia de impuestos en todos los sectores donde tiene

estipula «La persecución del contrabando de tabaco constituirá una actuación prioritaria de control en el área de Aduanas e Impuestos Especiales y, en especial, para las unidades de Vigilancia Aduanera. También se potenciará la participación de Vigilancia Aduanera en las actuaciones de lucha contra el fraude tributario y las estrategias de investigación patrimonial y localización de activos propias de las actuaciones contra el blanqueo de capitales».

operando sus proyecciones de la policía económica y financiera del país. Por otra parte, está la legitimidad del cuerpo para promover y desarrollar, como autoridad competente, las iniciativas nacionales de cooperación internacional en todo lo que conlleva a la lucha contra los delitos fiscales³⁹¹.

En los últimos años, la Guardia di Finanzas, como policía especializada en actividades tributarias se destaca por realizar auditorías de la llamada economía sumergida y, en las casas de juegos ilegales, en detectar manejos viciados de los fondos públicos destinados a las áreas productivas de la comunidad y de financiación de la salud pública. De igual forma, ha sido primordial su lucha contra la falsificación de marcas registradas y la piratería audiovisual, como tareas indispensables para garantizar el desarrollo económico del país, además del monitoreo del fenómeno del *cost of living*, o costo de la vida, en el cual el cuerpo se ha invertido con fines específicos, con referencia a los precios al consumidor³⁹².

Según unas doctrinas italianas especializada en actividades castrenses³⁹³, el deseo de transmitir información a los órganos de seguridad del Estado por parte de la ciudadanía está basado en la confianza que estos organismo irradian hacia la colectividad, y esto está fundamentado en su comportamiento moral y ético, así como también en su presentación uniformada y prestancia y en la forma de brindar el apoyo necesario de quien acude a su servicios para transmitirle una información acerca de cualquier irregularidad o ilicitud. Para estas doctrinas, los uniformes y modos y medios de identificación de los funcionarios de los organismos de seguridad del Estado son la base del acercamiento del contribuyente para con ellos, y esta acción, que bien puede ser para requerir información o para confinarla es indispensable para la buena marcha del proceso que se requiere en la lucha contra los delitos afectan la Hacienda Pública. En tal sentido, proponen que se

³⁹¹ Vid. Web de la Guardia di Finanza, Disponible en: www.gdf.gov.it/

³⁹² Vid. Web de la Guardia di Finanza, Disponible en: www.gdf.gov.it/

³⁹³ Cfr. Girella, A. y Rizzo, A.: "Contraffazione dei segni distintivi della Guardia di Finanza e di identificazione della funzione di polizia", en *RIVISTA DELLA GUARDIA-FINANZA*, número 2, marzo-abril, 2014, pp. 503 y ss.

revise y amplíe la legislación vigente al respecto, para resguarda la imagen de estos funcionarios de cualquier plagio manipulación de los cuerpos de seguridad de índole privado.

A nuestro juicio, la Guardia di Finanza italiana es institución policial de alto nivel especializado en el resguardo tributario y aduanero. Por lo que, en relación a la postura doctrinal antes desarrollada, consideramos que la actualidad exige a los órganos de seguridad exclusividad registrada de todos sus modos y medios de identificación, bajo el amparo de leyes o decretos que penalicen cualquier copia o plagios de dichos instrumentos de acción.

5.3. El Resguardo Nacional Tributario venezolano

El organismo de seguridad nacional encargado de colaborar con el sistema impositivo venezolano adquiere la denominación de las funciones que son de su competencia. Por lo tanto, se puede decir que la institución distinguida como el Resguardo Nacional Tributario es una parte de las Fuerzas Armadas Nacionales venezolanas, que a través de la Guardia Nacional y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 150 de codificación tributaria venezolana vigente, tiene el carácter de cuerpo auxiliar y de apoyo de las administraciones tributarias, siendo su función primordial la perseguir y luchar contra los delitos tributarios. Dicho organismo, en el ejercicio de sus actividades de resguardo del sistema tributario, depende funcionalmente, sin descredito de su naturaleza jurídica, de la máxima autoridad jerárquica de la Administración tributaria respectiva. Es una institución fundada, organizada y dotada por el Ejecutivo Nacional para velar por los bienes que conforman la Hacienda Pública Nacional, favorecer a los encargados de la administración de dichos bienes, colaborar con las actividades de inspección y fiscalización de las rentas nacionales, además coadyuvar en la lucha contra el fraude fiscal y el contrabando.

Los antecedentes del Resguardo Nacional Tributario, datan del año 1995 con la promulgación del Decreto N° 555, de fecha 08 de febrero, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.658. Luego, el 17 de Octubre de 2001, con la promulgación de la nueva codificación se reglamenta las actividades de la Guardia Nacional en materia tributaria dentro del contenido de los artículos del 150 al 154 y los artículos 131 (numeral 18) y 137 (numeral 13). La Guardia Nacional, de acuerdo a las disposiciones legales, debe llevar a cabo sus actividades de resguardo nacional bajo la dependencia funcional del Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas, así como también del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT.

El Resguardo Nacional Tributario junto con el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, en cumplimiento de su planificación procuran la suscripción de acuerdos con organismos internacionales relacionados con la actividad tributaria, con fines de intercambio de ideas en cuanto a sistemas, procedimientos y tecnología.

En relación las funciones del Resguardo Nacional Tributario, ya se han comentado algunas y se ha hecho referencia a la numeración de los artículos que, dentro del Código Orgánico Tributario venezolano, las establecen y que están referidas en resumen su contenido la establecen y que están referidas en resumen a: la asistencia en los procedimientos de fiscalización e investigación; ubicar a los contribuyente, responsables y terceros a fin de establecer su citación legal; entrega de la resultados de cualquier consulta tributaria o de notificaciones emitidas por la Administración tributaria. También, apoyar a la Administración Tributaria en la investigación de libros, documentos, archivos y otros aspectos objeto de la visita de inspección, asumir las medidas de seguridad necesarias para permanencia del referido órgano administrativo si se da el caso de que los contribuyentes, responsables o terceros pongan resistencia en la entrada a los lugares que fuere necesario inspeccionar, como: depósitos, almacenes y demás establecimientos, actuar en los cierre de oficina, local o establecimientos y vigilar que los precintos

colocados en los espacios cerrados se mantengan y que nadie penetre a la instalaciones cerradas, actuar como auxiliar de los órganos jurisdiccionales en la práctica de las medidas cautelares.

Según una estudiosa doctrina de la codificación tributaria venezolana³⁹⁴, la actividad que ejerce la Guardia Nacional como Resguardo Nacional Tributario se debe materializar cuando haga falta su presencia en un sitio determinado, bien sea el domicilio del contribuyente o también cualquier oficina, local o establecimientos, cuando la persona fiscalizada se oponga a la ejecución del procedimiento que inicie la Administración tributaria. Igualmente cuando en la inspección se trate de detectar contrabando, elaboración clandestina de licores y funcionamiento de casas ilegales de juego. Para esta doctrina, la presencia del Resguardo Nacional Tributario no se justifica en los casos donde no se presente resistencia de parte del contribuyente a la fiscalización o inspección que se le pretende realizar, ya que en caso de utilizarse el referido organismo, sin que se materialice oposición alguna por parte del afectado por el procedimiento, se vería «... más como represión de Estado que como apoyo a la ley».

A nuestro juicio, la presencia de los organismo de seguridad en las actividades tributarias deben estar ceñidas a todo el contenido del ordenamiento jurídico de una Nación, bajo el entendido de que ese todo debe ajustarse a la Constitución, la leyes relativas a la seguridad y defensa del país y, claro está, a la codificaciones y leyes establecidas para normar la actividad tributaria. Por último, esta presencia debe acontecer sólo cuando las circunstancias lo requieran. En el caso venezolano, no es esta la situación que se presenta, ya que las funciones del Resguardo Nacional Tributario son múltiples y la presencia de los funcionarios de la Guardia Nacional es fija en las instalaciones de la Administración tributaria. Dicho organismo no cuenta con una instalación física aparte, como acontece en las otras dos naciones a las cuales se ha hecho referencia en el presente

³⁹⁴ Garay, J. Garay, J.: Nuevo Cód... cit., p.139

segmento de esta investigación. Como se puede observar atrás las funciones ejercidas por la Guardia Nacional, bajo la denominación del Resguardo Nacional Tributario es múltiple e, incluso penetran en el ámbito del común desempeño administrativo, es decir, entregar citaciones y notificaciones de índole administrativo tributario. De igual forma, el organismo en comento participa los operativos que se realiza la Administración tributaria en oficinas y comercio, con el fin de verificar el cumplimiento de los deberes formales que establece la normativa tributaria a lo que atrás no referimos, en suma, su imagen es utilizada para amedrentar al contribuyente³⁹⁵.

6. Colaboración de las entidades financieras en el intercambio internacional de información tributaria

Algo es decisivo en la lucha contra el delito y el fraude fiscal viene a ser la participación sincera y transparente de las entidades financieras en el intercambio de información con trascendencia tributaria, sobre todo a nivel internacional ya que, internamente, las autoridades competentes, tales como, los bancos centrales y administraciones tributarias, exigen el cumplimiento de lo pautado por la ley local para tal fin.

Como se desarrolló en el Capítulo Primero, en España la obligación de suministrar información con trascendencia tributaria está establecida en el artículo 93 de la LGT. Además dicha obligación es vinculada a lo que CE establece como el deber que todos tienen de coadyuvar a las cargas públicas mediante el pago de los tributos. Es importante destacar que también otros ordenamientos jurídicos

³⁹⁵ Obsérvese que la doctrina ha sido pasiva en relación a emitir opiniones sobre la actividad del Resguardo Nacional Tributario en la Nación venezolana, las críticas surgidas descansan en el papel de las emisiones de prensa o se pregonan en los programas de opinión autónomos o privados. Luego, no se puede ocultar que el malestar está latente y merma la colaboración de colectivo con la Administración tributaria, así como, dificulta que se genere una cultura tributaria en la población. Como atrás se ha relatado, el cierre de oficinas, locales o establecimientos, causa malestar en ciudadanía ya que dificulta el quehacer económico y laboral del país. Todo lo aquí expresado, obliga a tomar la postura doctrinal en relación a que la actividad de estos organismos de seguridad no función de represión del Estado venezolano.

internacionales contemplan en sus postulados dicha obligación³⁹⁶ «que toma la característica de un amplio repertorio de obligaciones formales cuyo cumplimiento se articula a través del desarrollo de actuaciones y de procedimientos tributarios que impiden reconducir la posición jurídica del contribuyente u obligado tributario a la de deudor en el orden jurídico civil»³⁹⁷.

Por lo antes expuesto, se puede afirmar que el problema del intercambio de información con trascendencia tributaria no estriba en una renuencia de parte de las instituciones financieras a nivel interno, «sino que tiende a apoyarse en las dificultades de obtención de información que resultan de la limitación territorial del poder financiero y en las facilidades de ocultación que proporcionan determinados países y territorios, principalmente por el mantenimiento del secreto bancario o simplemente por su negativa a facilitar información sobre bienes y activos financieros situados en sus territorios»³⁹⁸.

En relación con el intercambio de información con trascendencia tributaria, la OCDE ha dispuesto las siguientes reglas: los países deben asegurarse de que sus organismos disponen de información tanto sobre la propiedad como sobre la identidad de todas las entidades y estructuras organizativas pertinentes. A tal efecto, las jurisdicciones tienen que asegurarse de que todas las entidades y estructuras organizativas relevantes elaboran y tienen registros contables fiables. También, debe disponerse de información bancaria relativa a todos los titulares de cuentas. Asimismo, las autoridades competentes deben estar facultadas para

³⁹⁶ Tal es el caso de Italia y Venezuela cuyos ordenamientos jurídicos tributarios exigen la obligación de informar, basados también en el deber de colaborar al mantenimiento de Estado mediante el pago de tributos que establece su Constituciones.

³⁹⁷ Vid. Tejerizo López, J. M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 691 y ss., Casado Ollero, G., "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, págs. 151 y ss., Solana Villamor, F., "El deber de colaboración de la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1987, págs. 239 y ss, Morillo Velarde del Peso, J. A., "La colaboración social en la aplicación de los tributos", en la obra colectiva *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (Coord.: HUESCA BOADILLA, R.), Thomson-Aranzadi, 2004, págs. 608 y ss.

³⁹⁸ Vid. Cruz Amorós, M.: *El intercambio de información y el fraude fiscal*, Documento en línea, Disponible en: www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_173-186__D248EF5036EF358F6ED40147E0806F9D.pdf

obtener y facilitar la información objeto de un requerimiento emitido al amparo de un Acuerdo Internacional de Intercambio de Información. De igual forma, los derechos y salvaguardas aplicables a las personas en la jurisdicción requerida deben ser compatibles con un intercambio de información efectivo. Por otra parte, los mecanismos de intercambio de información deben posibilitar el intercambio efectivo de información; la red de mecanismos de intercambio de información entre jurisdicciones debe abarcar a todos los socios. A su vez, los mecanismos para el intercambio de información aplicables en cada jurisdicción deben contener las disposiciones necesarias para garantizar la confidencialidad de la información recibida. También, deben respetar los mecanismos de intercambio de información los derechos y salvaguardas de contribuyentes y terceras partes y, mediante su red de acuerdos, la jurisdicción debe proporcionar la información de forma oportuna³⁹⁹.

También, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en su publicación sobre el acceso a la información bancaria establece que éste se puede realizar de diversas maneras, a saber, obtención de información sobre la cuenta de un contribuyente solicitando sus datos al banco, directa o indirectamente mediante procedimientos judiciales o administrativos. Otra sería la obtención automática de los bancos de información sobre los rendimientos financieros y las retenciones en la fuente a las que está sujeto. Luego, el caso ideal sería que los países autoricen a la Administración tributaria a acceder directa o indirectamente a la información bancaria por cualquier motivo fiscal, para lo cual se recomienda a estos países tomar medidas progresivas para llegar al objetivo planteado. Por otra parte, en caso de que antes planteado no aconteciera, la OCDE recomienda: tomar las medidas pertinentes para impedir que las instituciones financieras tengan cuentas anónimas, obligándolas a la identificación de sus clientes tanto habituales como ocasionales y, de igual forma, a cualquier persona beneficiaria de una cuenta abierta o de operación realizada. En tal sentido, se debe comprobar la existencia y

³⁹⁹ Vid. Informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) relativo a la transparencia fiscal de fecha 7 de diciembre de 2013.

la estructura jurídica del cliente, requiriendo de este o de un registro público, o conjuntamente, la escritura pública o documento constitutivo de la sociedad, a sabiendas de que dicho documento debe constar de todos los elementos esenciales que la ley exige⁴⁰⁰.

Además, recomienda OCDE, examinar cualquier condición de interés tributario nacional que, en caso de una solicitud concreta de información, impida a la Administración Tributaria solicitar o transmitir a otro socio de convenio datos que pudiera obtener a nivel nacional, de forma que esta transmisión se haga posible, variando, si fuera necesario su legislación, normativa o prácticas administrativas. Igualmente, considera necesario que se revisen las políticas y prácticas que impiden a la Administración Tributaria acceder directa o indirectamente a la información bancaria para intercambiarla en caso de actividades fiscales susceptibles de persecución penal, de forma que se modifique, si fuera necesario, su legislación, normativa o prácticas administrativas. Asimismo, los Estados deben obligar a sus contribuyentes a presentar declaraciones informativas de si tienen registro de cuentas bancarias en el extranjero, generalmente en sus declaraciones anuales de impuestos. De igual forma, recomiendan utilizar las retenciones en la fuente de los rendimientos financieros en conjunto con un sistema de reembolso o mecanismo compensatorio para conseguir los beneficios de los convenios fiscales, como práctica que aminore el incumplimiento de las disposiciones fiscales, de tal forma que el no residente pedirá el reembolso o forma de compensar los valores que fueron retenidos en el país de fuente⁴⁰¹.

Para *Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux*, GAFI, si una institución financiera, ante la realización de una colocación en su sede o en alguna de sus agencias o filiales, presume o tiene cierta evidencia de que los fondos con los que se materializa dicha colocación proceden de una actividad

⁴⁰⁰Vid. OCDE "Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales", Comité de Asuntos Fiscales, 24 de Marzo de 2000.

⁴⁰¹ Vid. OCDE "Mejorar el acces..., cit.

delictiva, debe estar obligada a transmitir rápidamente sus sospechas a las autoridades competentes”⁴⁰².

Para una atenta doctrina especializada en el intercambio internacional de información tributaria⁴⁰³, las Administraciones tributarias deben estar dotadas técnica y operativamente para afrontar y verificar el cumplimiento de los deberes de los obligados tributarios que operan internacionalmente. A su entender, «El control de las obligaciones tributarias, a la postre, no representa otra cosa que “administrar información”, de manera que el Fisco puede controlar todo aquello de lo que tiene o puede tener conocimiento». Aprecia también que en un contexto económico como el actual, altamente informatizado e internacionalizado, es inamisible que escape del control del Estado, y específicamente del organismo destinado por el mismo para administración de los tributos, la información del contribuyente de actividades bancarias tanto domésticas como internacionales. Más aun, considera que el motivo principal del intercambio de información está en el control de las obligaciones tributarias que se generan para el contribuyente por inversiones o actividades económicas en el extranjero.

A nuestro juicio, la carencia de colaboración por parte de las instituciones financieras en el suministro de información tributaria tiene su acomodo en la legislación que impera en un determinado país, imposibilitando a la Administración en su tarea de acceder a la información bancaria con los inconvenientes que esto acarrea, tales como: disminuir los medios para determinar y hacer efectiva la deuda de los contribuyentes, si éstos pueden abusar de la protección que les supone el secreto bancario para ocultar sus ingresos a ésta. En tal sentido, el sistema operativo fiscal puede verse alterado por la dilación en el cobro, como es

⁴⁰² *Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux* (GAFI). La Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF), Grupo de acción financiera en contra del lavado de dinero también conocida por su nombre en francés como *Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux* (GAFI), es una institución intergubernamental creada en el año 1989 por el G7. El propósito de la FATF es desarrollar políticas que ayuden a combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo. Disponible en: www.fatf-gafi.org/fr/

⁴⁰³ Vid. Calderón Carrero, J.M.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2011, p. 721

el caso de las declaraciones, así como también la desconfianza de la equidad del sistema tributario debido a que, ante el hecho de que se divulgue que otros no han cumplido con sus obligaciones, el resto se vuelve renuente al cumplimiento de las suyas. Ante tal situación, la percepción que el colectivo asume de quienes están llamados a realizar el cobro efectivo del débito tributario es negativa, lo cual conlleva a una situación no favorable para la nación.

Por otra parte, a nuestro entender y de acuerdo a lo que se desprende de la indagación realizada, el acceso insuficiente a la información bancaria que tienen las administraciones tributarias de algunos países se presenta como un obstáculo para el pleno ejercicio de la recaudación del tributo al que estas administraciones están llamadas a cumplir, contribuyendo en gran parte al éxito de las técnicas de blanqueo utilizadas para ocultar el origen ilegal del dinero obtenido de forma delictiva. Estas técnicas también se utilizan para ocultar a la Administración Tributaria ingresos obtenidos legales e ilegalmente, lo que puede constituir, según las circunstancias, un delito en la mayoría de los países.

Un informe de la Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito, UNODC, ⁴⁰⁴ examina las relaciones entre el blanqueo y la evasión fiscal, y da a entender que el volumen de la evasión fiscal representa varias veces el importe de los productos obtenidos de todos los tipos de actividades delictivas. Estas técnicas también se utilizan para ocultar a las administraciones Tributarias ingresos obtenidos legales e ilegalmente, lo que puede constituir, de acuerdo a las circunstancias un delito en la mayoría de los países.

Por todo lo antes expresado, se considera importante destacar que, según informaciones que se desprenden del alto personero del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas español, se prevé un cambio radical en el suministro de información con trascendencia tributaria por parte de las instituciones financieras del país, así como también de otras naciones del mundo. En tal sentido, como

⁴⁰⁴ Disponible en: www.unodc.org/

medida contra el fraude fiscal se tiene previsto establecer que las instituciones financieras informen a la Administración tributaria sobre la residencia fiscal de los titulares y de aquellas personas que tienen el control sobre cuentas y depósitos. La obligación se incluye en un borrador de real decreto que el Gobierno piensa aprobar próximamente. Esta norma, que está en proceso de información pública, se prevé que entre en vigor para el 1 de enero del 2017 con los datos relativos al 2016, según el texto que ha elaborado el Ministerio antes referido⁴⁰⁵.

7. Colaboración de los colegios registrales y notariales en el suministro de la información tributaria

Los notarios y registradores constituyen uno de los colectivos profesionales entre los operadores jurídicos, a través de los cuales se tramitan operaciones de notable valor económico. De aquí su inclusión en el presente Capítulo, debido a la trascendencia que sus oficios como depositarios de la fe pública tienen para la lucha contra los delitos y fraudes fiscales, al margen de las otras actividades que realizan en beneficio de la administración general del Estado.

En la mayoría de las naciones donde hay un régimen operativo ajustado a derecho, los notarios y los registradores, reciben la denominación de funcionarios públicos de carrera o profesionales oficiales, como se le considera en España.

⁴⁰⁵ [La Agencia tributaria, intercambiará esta información que actualmente no dispone con las autoridades fiscales del país o jurisdicción que corresponda al titular de la cuenta. Así, se ampliará a las cuentas y depósitos, el ámbito de la directiva europea 2011/16 sobre intercambio de información entre autoridades fiscales. Consistirá en un intercambio de datos «automático y estandarizado» en el contexto de las iniciativas de la organización de países más desarrollados, la OCDE, contra el fraude fiscal, que surgieron como consecuencia de la crisis. Todo ello ha desembocado en medidas e iniciativas contra los paraísos fiscales y el secreto bancario a instancias del G-20, en el que están los siete países más ricos del mundo y los principales estados en vías de desarrollo. La obligación de los bancos afectará a las personas, sean físicas o jurídicas (sociedades), que tienen la titularidad de las cuentas o bien tengan el control, «que sean residentes en algunos de los países o jurisdicciones con los que existe obligación de intercambiar información en el ámbito de asistencia mutua», según el borrador. El 29 de octubre del año pasado, un total de 51 países y jurisdicciones firmaron en Berlín un acuerdo sobre intercambio de este tipo de información. El texto que ha elaborado el Ministerio de Hacienda estipula la forma en que las entidades financieras deberán cumplir con esta obligación de facilitarlo. NORMA ÚNICA / Una vez que finalice el trámite de información pública en el que está el borrador, se aprobará el texto, según la previsiones de Hacienda. El real decreto incide en la necesidad de elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal sobre cuentas financieras]. Disponible en: www.minhap.gob.es/

Éstos optan a su cargo a través de un concurso público de oposición y se le exige la profesión de abogado, denotándose de esta forma la cualificación que tienen estos profesionales, que la ley les exige colaborar con la Hacienda Pública. Dicha colaboración, se establece en España en virtud de lo estipulado en el artículo 93.4 de la LGT. También otros países del mundo incluyen en sus codificaciones o leyes especiales promulgadas para tal fin la obligación de suministrar información de trascendencia tributaria. Y todos, como supra se ha resaltado, lo asocian tanto jurisprudencial y como doctrinalmente al precepto que en casi todas las constituciones llama a «coadyuvar a las cargas públicas mediante el pago de la tributación»⁴⁰⁶.

Obviamente, a nuestro juicio, lo arriba desarrollado no ha sido ignorado por las administraciones tributarias, que desde los albores del actual sistema impositivo ha aprovechado la citada implicación tradicional de los notarios y registradores en lo económico y jurídico del país, atrayendo su participación efectiva en la actividad de obtención de información. Dicho cometido se ha ido intensificando con el tiempo, sobre todo con la ayuda de las herramientas informáticas y telemáticas, focalizándola en dos grandes ámbitos: la lucha contra el delito y el fraude fiscal, por una parte, y el blanqueo de capitales, por lo otra.

Considerando a los notarios y a los registradores, en el ámbito español, corresponde examinar las normas tributarias que exigen la colaboración de información tributaria a estos sujetos y luego observar el contenido de la LEY 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, a conocimiento de que el fundamento supremo del deber de informar se desprende del artículo 31.1 de la CE.

⁴⁰⁶ La codificación venezolana vigente en su artículo 131 numerales [10. «Suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos, y captura o transferencias de los datos en ellos contenidos... dichos convenios deberá resguardarse el carácter reservado de la información...» 11. «Suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para cooperación e intercambio de información, siempre que esté resguardado el carácter reservado de la misma,.. » También la Constitución venezolana establece como atrás se ha señalado en su artículo 133 el deber de contribuir a las cargas públicas.

En este orden de ideas, se toma en consideración las apreciaciones de una doctrina cualificada en el tema⁴⁰⁷, para quien los notarios y registradores tienen dos obligaciones con la Hacienda Pública española, por las características que los acompaña de ser obligados tributarios y fedatarios públicos. Por lo que, según se desprende del artículo 93.1 de la LGT, éstos tiene la obligación general de información ante la Administración tributaria por ser fedatarios públicos, como cualquier obligado tributario y de acuerdo a lo que estipula el artículo 93.4 de la referida ley, les corresponde la obligación específica de información por ser unos profesionales oficiales.

El análisis del artículo 93.4 de la LGT amerita la consideración de varios aspectos del mismo. A modo de síntesis, el contenido del artículo en comento se refiere a la obligación que recae sobre los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales de suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria, salvo que sea aplicable: el secreto del contenido de la correspondencia; el secreto de datos dados a la Administración sólo para fines estadísticos; y el secreto del protocolo notarial⁴⁰⁸. Ahora bien, en

⁴⁰⁷ Cfr.. Gómez Jiménez, C.: *Obligaciones de información de los notarios ante la Hacienda Pública*, Valencia, Edición Fiscal CISS, 2009, pp. 23 y ss. Quien a su vez desarrolla el concepto de fedatario público, fe pública notarial y fe pública registral en los términos siguientes: [Doctrinalmente, la fe pública se define como aquella actividad de dar confianza y veracidad, atribuida a diversos funcionarios (notarios, registradores, secretarios judiciales, cónsules, traductores jurados, etc.) de tal suerte que los documentos que autoricen sean considerados como auténticos y lo contenido en ellos sea tenido como verdadero mientras no se haga prueba en contrario]. Por lo tanto, todo aquel que ejerza actividades que den fe pública es considerado como fedatario público, esto en un sentido amplio. Luego, en su análisis hace énfasis de la fe pública notarial que ejercen los notarios y de la fe pública registral que ejercen los registradores. Así, la fe pública notarial se otorga a los notarios de acuerdo a lo estipulado en el artículo 1 del Reglamento de Organización y Régimen del Notariado, Decreto del 02/06/1944 (BOE 4 de agosto). Luego, la fe pública registral es atribuida explícitamente a los registradores de la propiedad y mercantiles.

⁴⁰⁸ Vid. Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, «BOE» núm. 149, de 29 de mayo de 1862, que su artículo 34 estipula «Los Notarios llevarán un libro reservado, en que insertarán, con la numeración correspondiente, copia de la carpeta de los testamentos y codicilos cerrados, cuyo otorgamiento hubieren autorizado, y los protocolos de los testamentos y codicilos abiertos cuando los testadores lo solicitaren, y remitirán un índice reservado también al Regente de la Audiencia por conducto del Juez de primera instancia, en los términos establecidos en el artículo anterior. No es necesario que haya un libro para cada año». Y en su artículo 35, establece «Llevarán además un protocolo reservado en que pondrán las escrituras matrices de reconocimiento de los hijos naturales, cuando no quieran los interesados que consten en el registro general. Remitirán también de las escrituras así protocolizadas índice reservado por conducto del

relación al ámbito de aplicación de esta disposición, se puede distinguir: un ámbito subjetivo, debido a que en el contenido del precepto se estipula [que se aplicará a los «funcionarios públicos» para seguidamente, especificar que dentro de los funcionarios también se aplicará a los denominados «profesionales oficiales»]. Por lo cual se infiere que se aplica a las clases de fedatarios públicos, es decir, a los notarios y registradores. También, se aprecian un ámbito objetivo porque en el artículo en comento se establece que debe proporcionar «...toda clase de información con trascendencia tributaria de la que disponga»⁴⁰⁹. Seguido, dentro del contenido de ámbito objetivo se establece tres excepciones cuyas concurrencias eximen a los funcionarios públicos del cumplimiento de la obligación de suministrar la información a lo cual no referimos abajo⁴¹⁰.

Luego, corresponde considerar la cesión de datos de carácter personal, contenidas en dicho artículo, ante lo cual cabe acotar que para la doctrina, « A pesar de que la cesión de datos de carácter personal se encuentra regulada en otro precepto, queda legalizada en el artículo 94.5 de LGT». Ante tal circunstancia, se decide tratar su estudio dentro de la parte dedicada al artículo 93.4 de dicha Ley por su clara relación con el contenido de este último precepto. En tal sentido, según lo estipulado en el artículo 94.5 de la Ley en comento se establece «La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración

Juez de primera instancia al Regente de la Audiencia, y no necesitarán formar en cada año protocolo diferente».

⁴⁰⁹ Obsérvese, en el Capítulo el significado y alcance de la denominación trascendencia tributaria. Véase también Gómez Jiménez, C.: *Obligaciones de infor...*, cit., pp. 35 y 36.

⁴¹⁰ En detalle el secreto del contenido de la correspondencia se asocia a la protección constitucional del derecho a la intimidad, artículo 18 CE, con base jurisprudencial de Auto del TC 642/ 1986 que en su FJ 3 establece «En resumen el derecho a la intimidad constitucionalmente garantizado por el art. 18 en relación con un área espacial o funcional de la persona precisamente en favor de la salvaguarda de su privacidad, que ha de quedar inmune a las agresiones exteriores de otras personas o de la Administración Pública, no puede extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el deber constitucionalmente declarado en el art. 31 de la Norma fundamental de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario, de acuerdo con su capacidad económica». El secreto estadístico, está regulado en la Ley 12/1989, 9 de mayo, de Función Estadística Pública (BOE de 11 de mayo) y la concerniente normativa de las comunidades autónomas. En relación al protocolo notarial véase nota referencial 383, igualmente debe tomarse en consideración que quedan exceptuadas las cuestiones matrimoniales salvo las referidas al régimen económico de la sociedad conyugal ya que se presupone la existencia de información con trascendencia tributaria en estos casos.

tributaria..., no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal». Por otra parte, el artículo 21.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, (BOE de 14 de diciembre), señala «2. Podrán, en todo caso, ser objeto de comunicación los datos de carácter personal que una Administración pública obtenga o elabore con destino a otra». En suma, aquí el artículo 94.5 LGT establece el principio de cesión general de datos de carácter personal por profesionales oficiales a la Administración tributaria sin el consentimiento de los afectados, en tanto LOPD en su artículo 21.2 prevé que una vez cedido los referidos datos a la Administración Pública, no pueden hacerlo con otra Administración⁴¹¹.

La normativa reglamentaria, también se ocupa de ceñir las actividades de los fedatarios objeto de nuestra consideración. En tal sentido, del contenido de los artículos 50 y 51 del RGIT se desprende la orientación legislativa que está relacionada a determinados casos concretos de cesiones de información que afectan a los notarios y los registradores públicos españoles⁴¹².

En relación al artículo 50 arriba citado, el ámbito subjetivo alude a los «titulares de los registros» relacionados con las «entidades cuya constitución,

⁴¹¹ Vid. Gómez Jiménez, C.: *Obligaciones de infor...*, cit., pp. 37 y 38

⁴¹² Vid. Real Decreto 1065/2007, 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) de RGIT, que en su artículo 50, estipula « Los titulares de los registros públicos deberán presentar mensualmente a la Administración tributaria una declaración informativa en la que incluirán las entidades cuya constitución, establecimiento, modificación o extinción hayan inscrito durante el mes anterior». A la vez, en su artículo «1. El Consejo General del Notariado deberá presentar de forma telemática a la Administración tributaria una declaración informativa mensual, en la que se incluirá el nombre y apellidos de los comparecientes o de las personas o entidades en cuya representación actúen en el otorgamiento de escrituras o documentos en los que se formalicen actos o contratos que tengan por objeto la declaración, constitución, adquisición, transmisión, modificación o extinción del dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles o cualquier otro acto o contrato con trascendencia tributaria, en las que se den las siguientes circunstancias: **a)** Que no hayan comunicado su número de identificación fiscal. **b)** Que no hayan identificado los medios de pago empleados por las partes, cuando la contraprestación haya consistido en todo o en parte en dinero o signo que lo represente. **2.** Cada declaración informativa se presentará antes de finalizar el mes y comprenderá las operaciones realizadas durante el mes precedente».

establecimiento, modificación o extinción hayan inscrito durante el mes anterior». Dado, que dichas operaciones son incumbencia de los registradores mercantiles, la obligación de declaración se hace patente para éstos. Por otra parte, en el ámbito objetivo se refiere a las «entidades» que [deberán estar identificadas correctamente en los términos de la Orden Ministerial que desarrolla el Modelo "038". Por otro parte, [las operaciones que ha realizado cada entidad durante el período de declaración..., es decir, la "constitución, establecimiento, modificación o extinción", también en los términos que determina la Orden Ministerial reguladora del modelo "038"]. En cuanto al segundo artículo de los arriba citados, el ámbito subjetivo, la falta de comunicación del número de identificación fiscal o de los medios de pago, a través de la declaración del artículo 51 del RGIT, es una obligación de los notarios, por obligados tributarios, así mismo, la obligación de remisión de los notarios al Consejo General de Notariado de la información necesaria para la elaboración de la declaración a la alude el artículo 51 en comentario⁴¹³. En cuanto al ámbito objetivo, serán los documentos y escritura, que establece el artículo 51 los que se comunicaran.

Entre las regulaciones de más reciente data, que establece a los notarios la obligación de suministrar información con trascendencia tributaria, se encuentra la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Y es que la Ley referida, modifica el contenido de los artículos 17, 23 y 24 de la Ley de 28 de mayo de 1962 (RCL 1938, 201) del Notariado, a nuestro juicio de la siguiente manera: Al artículo 17 se le agrego el siguiente texto «... los notarios estarán obligados a llevar índices informatizados y, en su caso, en soporte papel de los documentos protocolizados e intervenidos». En cuanto al artículo 23 se modificó agregándole lo siguiente a su contenido «... sobre identificación de las personas que firman... ».

Por su parte, el artículo 24 se modificó con la inclusión del siguiente contenido «En las escrituras relativas a actos o contratos por los que se declaren,

⁴¹³ Vid. Gómez Jiménez, C.: *Obligaciones de infor...*, cit., pp. 40 y ss.

transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles se identificarán, cuando la contraprestación consistiere en todo o en parte en dinero o signo que lo represente, los medios de pago empleados por las partes». A tal fin, y sin perjuicio de su ulterior desarrollo reglamentario, deberá identificarse si el precio se recibió con anterioridad o en el momento del otorgamiento de la escritura, su cuantía, así como si se efectuó en metálico, cheque, bancario o no, y, en su caso, nominativo o al portador, otro instrumento de giro o bien mediante transferencia bancaria. Igualmente, en las escrituras públicas citadas, el Notario deberá incorporar la declaración previa del movimiento de los medios de pago aportadas por los comparecientes cuando proceda presentar ésta en los términos previstos en la legislación de prevención del blanqueo de capitales. Si no se aportase dicha declaración por el obligado a ello, el Notario hará constar esta circunstancia en la escritura y lo comunicará al órgano correspondiente del Consejo General del Notariado. En las escrituras públicas a las que se refieren este artículo y el artículo 23 de esta Ley, «el Consejo General del Notariado suministrará a la Administración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, la información relativa a las operaciones en las que se hubiera incumplido la obligación de comunicar al Notario el número de identificación fiscal para su constancia en la escritura, así como los medios de pago empleados y, en su caso, la negativa a identificar los medios de pago. Estos datos deberán constar en los índices informatizados».

De las apreciaciones de una doctrina cualificada en el tema⁴¹⁴, sobre la modificación de la Ley de Notariado, efectuada mediante la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, está el hecho de que esta modificación surge de parte del legislador para contrarrestar el fraude inmobiliario. En cuanto a los contenidos modificados, a manera de síntesis, en lo que se refiere al artículo 17 además de «...llevar índices informatizados y, en su caso, en soporte papel de los

⁴¹⁴⁴¹⁴ Vid. Checa González, C.: *Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*, Navarra, Aranzadi, 2007, pp. 221 y ss

documentos protocolizados e intervenido», que ya mencionamos anteriormente, resalta el hecho de que la Administraciones tributarias puedan acceder de forma directa la información contenida en el índice único informatizado que forma el Consejo General de Notariado, todo de común acuerdo con lo estipulado en los dos nuevos apartados distinguidos como 1 y 2 que se incorporaran al referido artículo 17. En relación al artículo 23 de la Ley en comento, considera que lo más relevante de este precepto, es la imposición establecida a las comparecientes de presentar ante los notarios, en lo que concierne a escrituras públicas referidas a actos o contratos por los que se pueda adquirir, declarar, constituir, transmitir, gravar, modificar o extinguir el dominio y otros derechos reales sobre bienes inmuebles, o de cualquiera otros de trascendencia tributaria —sus NIFs— y los de las personas o entidades en cuya representación actúen, hecho el cual deberá constar en la escritura. Luego, en lo que corresponde al artículo 24, la doctrina considera que prosigue la misma filosofía de control.

En suma, para no extender el desarrollo del tema, se puede argumentar que la modificación más importante estriba en obligar a los notarios, en su estatus de funcionarios públicos, a velar por la seguridad no sólo formal sino también material de los actos y negociación jurídicos donde tenga su participación como tales funcionarios, por lo cual están sujetos al deber de colaborar con las autoridades judiciales y administrativas en todo lo que estipula el presente artículo.

8. Colaboración recíproca de la Administración tributaria con Poder Judicial

La correspondencia mutua entre los organismos que conforman el Estado es una situación que le asiste la lógica y el sentido común, máxime en el caso que ocupa la atención de esta investigación, es decir, el intercambio de información de trascendencia tributaria.

En España, eje fundamental de esta investigación, la colaboración entre el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo es una situación totalmente preceptuada por la

Constitución y por las diversas leyes que conforman el ordenamiento jurídico del país y que regulan las actividades de los Poderes del Estado.

La colaboración para con el Poder Judicial está establecida en CE, en cuyo artículo 118 se establece «Es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto». En la búsqueda de optimizar este mandato, se han suscrito varios acuerdos entre ambos Poderes, los cuales se resumen a continuación según su acaecimiento cronológico.

El 7 de diciembre de 2010, se suscribe el primer convenio rotulado como «Convenio de colaboración entre el Consejo General del Poder Judicial, el Ministerio de Justicia y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de cesión de información tributaria por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a Juzgados y Tribunales». En relación al presente convenio, es necesario destacar, a nuestro juicio, que la Administración tributaria desarrolla el deber de colaboración con los organismos jurisdiccionales, dándole parte de las resultas de las diversas funciones que ejecuta, tales como: el auxilio judicial y el peritaje en procesos de delito contra la Hacienda Pública, y el suministro individualizado de información con trascendencia tributaria por medios informáticos y telemáticos.

Luego, según se desprende de las «Memorias de la Agencia Tributaria Año 2014», la colaboración con los órganos jurisdiccionales se establece básicamente a través de las siguientes vías: la AEAT mantiene una Unidad de apoyo a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada, cuya función consiste en realizar los informes, auditorías y actuaciones que le requiera el Fiscal Jefe de la Fiscalía Especial o el Fiscal General del Estado. Esta Unidad depende orgánica y funcionalmente de la Dirección General de la AEAT. También, la AEAT colabora en las actuaciones anteriores a la iniciación del proceso penal, es decir,

puede detectar hechos susceptibles de ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública en las actuaciones de comprobación que desarrolla con la realización del procedimiento de inspección. Por lo cual, una vez que se haya ultimado la actuación de la Administración tributaria, se da lugar a la elaboración de un informe detallado por el actuario y a la presentación de las correspondientes denuncias y querellas. En este mismo sentido, la Administración tributaria también presenta denuncias por la existencia de indicios de fraude fiscal tras la realización de actuaciones de investigación por los órganos de Inspección, sin que se haya iniciado un procedimiento de comprobación. En las actuaciones durante el proceso penal, son varias las solicitudes de colaboración formuladas a la AEAT por parte de los órganos jurisdiccionales, bien a través de un auxilio judicial, bien a través de peritajes, en las causas por delitos contra la Hacienda Pública. Además, «... los actuarios que han realizado informes de delito fiscal, base de las denuncias presentadas por la Agencia Tributaria, participan en el proceso penal, ratificando dichos informes, bien en la fase de instrucción, bien en juicio oral, en su condición de testigos»⁴¹⁵.

La colaboración de la Administración tributaria con los organismos jurisdiccionales, se evidencia también en las actuaciones para asegurar las posibles responsabilidades pecuniarias que se declaren en el proceso penal, ya que debido a las modificaciones introducidas en la LGT mediante la Ley 7/2012, la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares para garantizar las posibles responsabilidades que se declaren en el proceso judicial, de acuerdo a lo establecido en el artículo 81.5 de la LGT, antes de la iniciación del proceso pero también después, una vez formulada la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, según estipula el artículo 81.8 de la LGT, en cuyo caso deben ser sometidas al juez penal. De igual forma, los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria mantienen la competencia para investigar, bajo la supervisión de la

⁴¹⁵ Vid. Memorias de la Agencia Tributaria Año 2014, donde se indica que En 2014, se han tramitado 391 expedientes de denuncia por delito fiscal referidos a una cuota de 305 millones de euros y 109 expedientes por blanqueo de capitales referidos a una cuota de 486 millones de euros.

autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito de acuerdo a la disposición adicional 19ª LGT⁴¹⁶.

Por otra parte, están las actuaciones en la ejecución de sentencias penales, debido a que de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional 10ª de la LGT, y en el artículo 305.7 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, la Administración tributaria auxilia a los jueces y tribunales en la ejecución de las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública, exigiendo por el procedimiento de apremio, la pena de multa y la responsabilidad civil declarada en sentencia⁴¹⁷.

En suma, la colaboración en otros procesos judiciales por parte de la Administración tributaria es expedita y se extiende a otras labores de colaboración en los procesos judiciales, como las de interventores, arquitectos tasadores, administradores judiciales, liquidadores, administradores concursales o síndicos. Luego, en cuanto al Convenio que nos ocupa, de 7 de septiembre de 2010, se puede afirmar que en materia de cesión de información tributaria por parte de la Administración tributaria a los Juzgados y Tribunales, dicho Convenio, permite a los órganos jurisdiccionales acceder directamente a las bases de datos de la AEAT, mediante conexión telemática «web service», a través del Punto Neutro Judicial que gestiona el Consejo General del Poder Judicial en el marco definido

⁴¹⁶ Vid. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. «BOE» núm. 261, de 30 de octubre de 2012, pp. 76259 a 76289.

⁴¹⁷ Vid. LGT. También Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, la cual en su artículo 305.7 establece «En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley».

por la Administración tributaria. Además, para aquellos casos supuestos no incluidos en el acuerdo, se tramitan solicitudes individuales de información⁴¹⁸.

La colaboración de proporcionar información con trascendencia tributaria del Poder Judicial para con la Administración tributaria española está estipulada en LGT, en cuyo artículo 94 en el cual se establece que tanto los juzgado como los tribunales están en la obligación de proporcionar a la Administración tributaria, bien sea de oficio o por requerimiento de dicha Administración, datos de las actuaciones judiciales que sean de índole tributario, respetando el secreto de las diligencias sumariales.

Según una destacada doctrina española de La Coruña⁴¹⁹, la colaboración de información requerida a los órganos judiciales por la LGT precisa de considerar los deberes establecidos a cargo de los órganos judiciales en los artículos 52 y 54 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como también en los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Del análisis de estos preceptos legales se desprende que los organismos judiciales están sometidos a los siguiente deberes

⁴¹⁸ Convenio de colaboración entre el Consejo General del poder Judicial, el Ministerio de Justicia y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de cesión de información tributaria por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a Juzgados y Tribunales. Este Convenio de colaboración es de carácter administrativo, considerándose incluido en el artículo 4.1 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contrato del Sector Público, suscrito el 7 de diciembre de 2010. También, es importante destacar que durante el año 2014, se han tramitado 18.209 solicitudes judiciales de información tributaria individual, casi 72 informes por día laboral, dato que debe ponerse en relación con el incremento de los accesos directos por los órganos jurisdiccionales mediante conexión telemática al Punto Neutro Judicial. Según las Memorias de la Agencia Tributaria Año 2014.

⁴¹⁹ Cfr. Ruiz García, J.R.: «Las relaciones entre la Administración tributaria y los órganos judiciales en la LGT» en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Navarra, Aranzadi, 2010, pp. 71 y 72. Quien a su vez opina que: «las citadas relaciones entre la Administración tributaria y los juzgados y tribunales no pueden regularse adoptando esquemas jurídicos como el deber y a través de cauces como la contestación a requerimientos, sino a través de instituciones tales como la cooperación y el auxilio jurídico o material entre los diferentes órganos del Estado. Es cierto que la Constitución española no contiene un precepto idéntico al artículo 35 de la Ley Fundamental de Bonn, pero tampoco existen impedimentos para un adecuado desarrollo normativo de la asistencia judicial y administrativa. En éste, como en otros muchos puntos, la regulación de la Ordenanza tributaria alemana continúa siendo un punto de referencia. Es una lástima que la versión de la LGT/2003 se haya enredado en la regulación de plazos y trámites, y no haya prestado la debida atención a los importantes problemas de dogmática jurídica que plantea este sector del ordenamiento».

de colaboración en la transmisión de información tributaria: enviar a la Administración tributaria relación mensual de los fallos ejecutoriados con sentencia firme, de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase, excepto cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios, de créditos o indemnizaciones, remitir a la Administración tributaria copia autorizada de los documentos que admitan, en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación, facilitar a la Administración tributaria, de oficio, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, o facilitarlos previo requerimiento de la Administración tributaria.

Una cualificada doctrina tributaria⁴²⁰, llama la atención sobre la obligación de colaboración estipulada en la LGT, en la consideración que amerita lo preceptuado en el artículo 117.4 de la CE, al indicar que [«Los juzgados y tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior (las propias de su potestad jurisdiccional), y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho»]; mandato que es reiterado en el artículo 2.2 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio del Poder Judicial]. De su opinión se desprende que, aunque en abstracto pudiera situarse en el cumplimiento de la citada obligación de información por parte de los organismos jurisdiccionales, en garantía del derecho que tienen todos los ciudadanos a soportar por igual la contribución al sostenimiento de los cargas públicas, «los datos que se puedan facilitar por este tipo de deberes, pueden ser obtenidos por otras vías que no supongan el cargar sobre las espaldas de los órganos de la Administración de Justicia, en el cumplimiento de más deberes que los propios de su función jurisdiccional». En su opinión, «Otra consideración nos sugiere, el ejercicio por parte de la Inspección de los tributos de sus actuaciones de obtención de información cerca de los juzgados y tribunales», si se instrumentara un procedimiento para obtención de los mismos, con la debida garantía del el secreto

⁴²⁰ Cfr. López Martínez J.: Los deberes de inform..., cit. p. 85

de las diligencias sumariales, así como de los otros derechos constitucionalmente protegidos.

A nuestro juicio, en la actualidad la incorporación de medios informáticos y telemáticos a los organismos tanto de administración de justicia y como de administración tributaria, al igual que la implementación mediante convenios entre estas instituciones de planes operativos como la conexión telemática «web service», a través del Punto Neutro, al cual nos referimos anteriormente, supera las barreras de cargas de trabajo en ambos sectores, facilitando notablemente no sólo a nivel nacional sino también internacional este llamado de la LGT y de otras leyes tributarias a nivel internacional a la colaboración cabal y eficiente entre los órganos judiciales y las Administraciones tributarias.

La promulgación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que estipula la modificación del apartado 8 del artículo 81, a nuestro juicio, acrecienta el sentido de colaboración entre el Poder Judicial y la Administración tributaria, ya que si bien el contenido del referido artículo viene a representar un reforzamiento de las competencias de la Administración tributaria, no se puede obviar que el mismo se prevé que esta última institución podrá adoptar medidas cautelares previa la debida notificación al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, cuyo mantenimiento está sujeto a que este último decida sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento, lo cual consideramos que debe implicar una coordinación optima entre el Ministerio Fiscal y el órgano judicial competente, ya que el fin primordial perseguido es salvaguardar las acreencia de la Hacienda Pública⁴²¹.

⁴²¹ Vid. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, «BOE» núm. 227, de 22 de septiembre de 2015, en cuyo artículo único, apartado Catorce, se modifican los apartados 6 y 8 del artículo 81, siendo lo estipulado en el apartado 8 lo siguiente «Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en

Para una atenta doctrina de la especialidad tributaria⁴²² la modificación del apartado 8 del artículo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, está referida a que la «Administración tributaria pueda adoptar las medidas cautelares en sede administrativa, aun cuando el expediente de comprobación ya se hubiese judicializado por haber sido remitido para su tramitación penal por un presunto delito contra la Hacienda Pública». De esta manera se persigue superar la limitación establecida en el contenido del artículo 180 de LGT. Se destaca a su vez, el hecho de que la modificación previene que la actuación jurisdiccional no esté en un procedimiento de comprobación e investigación de índole tributaria indicando, en este caso, el momento a partir del cual se podrá adoptar la medida siempre en sede administrativa.

9. Colaboración de información de los profesionales e intermediarios de la actividad fiscal

Igual a los otros colaboradores, descrito en el transcurso del desarrollo del presente Capítulo, la obligación de información preceptuada en los artículos 93 y 93.4 de LGT, también abarca a los profesionales e intermediarios, que para los efectos de nuestra consideración, la aplicamos a las actividades de los abogados y asesores tributarios, ya que se considera que vienen a representar un factor humano significativo en la lucha contra el delito fiscal.

este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena. Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales. En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal. Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento».

⁴²² Cfr. Montero Domínguez, A.: «Nuevas medidas en la lucha contra el fraude fiscal. Incidencia en la Ley General Tributaria», *Carta Tributaria*, 17-18, Octubre/ 2012, pp. 9 y 10.

En la mayoría de la Naciones con codificaciones y leyes tributarias, los profesionales de actividad fiscal, tales como los abogados, asesores fiscales y contadores públicos no tienen una regulación específica que norme su desempeño dentro del acontecer tributario. Por lo tanto, su actividad se ciñe a lo que establece la codificación civil en cuanto a la representación o a las reglas que impone el ejercicio de su profesión y los estatutos de los gremios a los cuales pertenecen. En tal sentido, a nuestro juicio, la misión de la Administración tributaria en relación a estos profesionales debe estar orientada más a encontrar en ellos un factor de apoyo en la lucha contra los delitos fiscales que establecer una persecución de los datos que ellos pudieran manejar y, que de una forma consensuada pudiesen adquirir más fácilmente.

En consecución de lo antes expuesto, es importante tomar en consideración la apreciación que sobre la actividad tributaria que en Irlanda formula una cualificada doctrina⁴²³. En tal sentido expresa que la Administración tributaria de Irlanda, mediante un estudio de campo realizado durante los últimos diez años sobre cómo la actitud de los profesionales relacionados con la actividad tributaria influyen en el comportamiento, opinión y cultura general, tanto en las personas físicas como en las jurídicas, dio como resultado, que en la mayoría de los casos este profesional es el único medio de contacto entre la Administración y el obligado tributario. Por lo cual, para esta doctrina se hace necesario establecer líneas estratégicas de actuación para optimizar de las relaciones entre la Administración tributaria y los profesionales relacionados con el acontecer tributario. A su criterio, las medidas adoptadas se deben ceñir a la simplificación

⁴²³ Cfr. Ruibal Pereira, L.:«Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica Tributaria*, NUM. 134/2010, pp. 169 y 170. Una mayor información acerca de la estrategia que sigue la Administración tributaria de Irlanda sobre esta cuestión puede encontrarse en su página web www.revenue.ie. de la Oficina Tributaria y Aduanera de Irlanda. En cuya Web se advierte, que el acercamiento de Administración y profesionales, no significa que la Administración tributaria acepte todo aquello que los asesores fiscales quieran hacer y esto nos sitúa en la delgada línea que separa la planificación fiscal de la elusión fiscal. En este punto, la Administración tributaria irlandesa pretende lograr que los asesores fiscales y sus clientes se aparten de las estructuras de planificación fiscal que resulten inaceptables y está buscando posibles propuestas en los ordenamientos de otros Estados que permitan aportar soluciones en este campo.

de la Administración tributaria mediante el establecimiento de puntos de contacto locales, con la finalidad de ayudar a solventar los problemas que puedan tener los profesionales dedicados a la materia fiscal. La tecnología, es decir implementación de sistemas informáticos y telemáticos, que enlace la comunicación entre la Administración tributaria y este sector profesional, mejor servicio y simplificación del sistema tributario, fluidez en la comunicación entre la Administración tributaria, abogados, contadores públicos y asesores tributarios, de todos en conjunto e individualmente entre cada uno, acompaña su propuesta de captación del referido grupo profesional, para entre todos configurar un bloque que contrarreste el delito fiscal.

A nuestro juicio, esta colaboración «obligante», que la LGT establece a un tercero y que también recogen otras codificaciones y leyes referidas a la actividad tributaria a nivel internacional⁴²⁴, coloca a quien está llamado a su cumplimiento, en una situación que requiere su reflexión consiente sobre el hecho a informar y su encuadre dentro del marco legal que les asiste, en los cuales los derechos fundamentales tanto ajenos como propios, cobran una relevante importancia dado a su tratamiento no pacífico de parte de jurisprudencia y de la doctrina.

Para una distinguida y atenta doctrina dedicada a la investigación de los deberes de información⁴²⁵, el hecho de exigir a una persona física o jurídica de que facilite información relacionada con un tercero «no se encuadran ni como un acto de trámite destinado a la comprobación del requerido, ni como una obligación accesoria de la principal, sino que constituyen un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber de proporcionar información de terceros». En esta se define una obligación de hacer, y la propia exigencia legal se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que viene a representar una obligación principal y autónoma, y por lo tanto reúne

⁴²⁴ A manera de ejemplo destáquese que la codificación tributaria venezolana

⁴²⁵ Vid. Ruíz García, J.R.: «Los principios generales de la aplicación de los tributos; deberes de información y colaboración (artículos 93 y 94), en Estudios de la Ley General Tributaria, Valladolid, Lex Nova, 2006, p. 369.

las características para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa. En tal sentido, a nuestro entender, el requerido de la información reflexiona sobre su cumplimiento por la razones arriba expresada por nosotros. Por otra parte, la extensión objetiva de las referidas obligaciones está normada; según la cláusula general del apartado 1, y «tal obligación tiene por objeto toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con la ejecución de sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

Por su parte, una distinguida doctrina italiana cualificada en el tema⁴²⁶ afirma que se podrían insertarse dentro de las prestaciones de hacer todas aquéllas cuyo objeto consista en el desarrollo de cualquier actividad, física o intelectual, exigida para la consecución de las funciones que tiene encomendadas, dentro de las cuales se han incluido tradicionalmente en muchos ordenamientos tributarios aquellos servicios personales de carácter legal y fiscal, que la ley impositiva no regula de manera explícita pero que le exige información de índole tributario. Caso como el de colaboración de información exigida a los profesionales e intermediarios de la actividad fiscal.

10. La colaboración en el suministro de información, requerida en Italia y Venezuela

La colaboración en el suministro de información de trascendencia tributaria dentro del ordenamiento tributario italiano se aprecia tanto en leyes promulgadas para normar los impuestos directos como en las que regulan el Impuesto al Valor Agregado, IVA, en lo que respecta a la parte dedicada a los instructores de oficios. Así, la obligación de informar se observa de manera precisa, por una parte dentro del contenido de los artículos 33 y 34 del Decreto de la Presidencia de la República, n.600, de 29 de septiembre de 1973 y también en lo establecido en los

⁴²⁶ Vid. Fedele, A., Commentario de/la Costituzione, Articoli 22-23, Zanichelli, Bologna, 1978, p. 38.

artículos 51 y 52 del Decreto de la Presidencia de la República, n.633, de 29 de octubre de 1972, promulgados en Italia⁴²⁷.

En consecuencia de lo antes expuesto se puede afirmar que, tanto en los impuestos directos como en los indirectos como el IVA, el deber que constriñe a los sujetos pasivos y terceros a cumplir con el suministro de información tributaria, se presenta en la Nación italiana con algunos matices. Así, la información exigida a los sujetos pasivos se refiere a datos, noticias y documentos. En lo que atañe a terceros, la normativa reguladora de los impuestos directos, establece el tipo de información exigible a los obligados, siendo más amplia la regulación existente en el ámbito del IVA, que exige la información de operaciones individualizadas, sin referencia concreta a la existencia de una previa relación entre el sujeto requerido y aquél a quien la información se refiere, y sin incluir ninguna previsión similar a la indicada para los impuestos directos.

De acuerdo a lo antes expuesto, en el ámbito de los impuesto directos se exige la existencia de una relación entre el obligado a informar y el sujeto de quien se informa, lo cual no se corresponde con lo que acontece en el IVA y que lleva a una cualificada doctrina italiana⁴²⁸ a considerar « ... que lo determinante no es la naturaleza jurídica de la relación existente entre el obligado a aportar la información y el sujeto controlado y, ni siquiera, la existencia de dicha relación, sino que es suficiente el mero hecho de que el obligado a informar tenga la posibilidad de conocer a poseer elementos útiles para el control de un sujeto distinto».

⁴²⁷ Tomar en cuenta que el Decreto n. 600, arriba indicado, corresponde al ámbito de los impuesto directos, en tanto que el n. 633, está referido al Impuesto al Valor Agregado

⁴²⁸ Vid. Salvini, L.: *La partecipazione del privato all'accertamento*, Ed. Cedam, Padova, 1990, p. 250.

En Venezuela, el requerimiento de información con trascendencia tributaria no está rotulado con el calificativo de colaboración. Dicha exigencia se estipula en la codificación tributaria venezolana bajo la inscripción de «suscribir convenios», en tal sentido, el instrumento legal referido establece dentro de las facultades, atribuciones y funciones generales de la Administración tributaria, la de poder suscribir convenios tanto con organismos públicos como privados para ejecución de diversas funciones, entre las cuales figura la de procesamiento de documentos y captura o transferencias de los datos en ellos contenidos, con la nota relevante de que se podrá acordar pagos en beneficio de los organismos que ejecuten el servicio. Los convenios suscritos pueden ser interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales, para el intercambio de información, debiéndose tomar las previsiones para el resguardo de las mismas, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 136 del Código Orgánico Tributario venezolano, de manera tal de que sea utilizada sólo por autoridades tributarias competentes. También, podrán ser comunicadas a la autoridad judicial o a cualquier otra autoridad que establezca la Ley⁴²⁹.

La Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, permite a esta administración tributaria dictar Providencias Administrativas en asuntos que dicha Ley establece. Así, de una forma expedita, se norma hechos que si bien están estipulados en la codificación y leyes especiales tributarias, no se encuentra claramente definidos o enunciados. Tal es el caso de la Providencia Administrativa N° SNAT/2013/066, de fecha 23 de agosto

⁴²⁹ Vid. Codificación tributaria venezolana vigente, la cual en su artículo 131 numeral 10 «Suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos y captura o transferencias de los datos en ellos contenidos. En los convenios que se suscriban la Administración Tributaria podrá acordar pagos o compensaciones a favor de los organismos prestadores del servicio. Asimismo, en dichos convenios deberá resguardarse el carácter reservado de la información utilizada, conforme a lo establecido en el artículo 136 de este Código». Luego, en el numeral 11 se estipula «Suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para el intercambio de información, siempre que esté resguardado el carácter reservado de la misma, conforme a lo establecido en el artículo 126 de este Código y garantizando que las informaciones suministradas sólo serán utilizadas por aquellas autoridades con competencia en materia tributaria».

de 2013, relativa al deber de los sujetos pasivos de suministrar información de su principal actividad económica.

Del contenido de la Providencia arriba referida se desprenden que tanto las personas Jurídicas, comunidades y entidades con o sin personalidad jurídica, inscritas en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), deben suministrar electrónicamente SENIAT, información relativa a su principal actividad económica, de acuerdo a lo previsto en el contenido de dicha Providencia Administrativa, exceptuado del cumplimiento de esta obligación, a las personas naturales. Además, se estipula un plazo de tres meses para el cumplimiento de esta obligación, se advierte que el incumplimiento acarrea sanciones y se define claramente la forma y manera como se debe suministrar, que a modo ilustrativo, se puede afirmar, que es el suministro de la información se hace mediante un procedimiento informático a Portal fiscal, que es la página Web del SENIAT.

11. El refugio de los no colaboradores en el suministro de información de tributaria

Se puede afirmar que lo que nos hemos permitido denominar el refugio⁴³⁰ de los no colaboradores en el suministro de información de trascendencia tributaria no tiene un solo ámbito para albergar a sus asiduos visitantes, los obligados tributarios evasores, sino tres, a saber: los paraísos fiscales, las zonas denominadas territorios de fiscalidad elevada pero que ofrecen ventajas a negocios extranjeros, y las llamadas territorios con servicios desarrollados. Dicha clasificación, se basa en el Informe del Comité Ruding⁴³¹, que estableció tres zonas consideradas de baja tributación.

⁴³⁰ Destáquese que la denominación de refugio no es ajena a la doctrina ya que en tal sentido se orientan las apreciaciones de algunos autores que consideran a los paraísos fiscales como «refugio fiscal», entre otros se pueden citar: Arespachaga, Joaquín, op.cit., pág.441; Albi, Emilio, "Estrategias de Planificación fiscal internacional: Instrumentos Financieros", Perspectivas del Sistema Financiero. No.41, 1993, pág.15; Xavier, Alberto, op.cit. pág.297

⁴³¹ "Rapport du Comité de Réflexion des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Entreprises". Commission des Communautés Européennes.1991. Este informe es comúnmente denominado "Informe

Dadas las limitaciones que ciñen esta investigación, nos referiremos sólo a los paraísos fiscales que, a nuestro juicio, en una primera aproximación se puede calificar simplemente como un país donde se exime o se dan ventajas en el pago de impuestos a los inversores extranjeros que inician y mantienen operaciones financieras, o que constituyen sociedades en su territorio. Aunque, se debe advertir que es una mera calificación sin pretensiones de conceptualizarlo, ya que como manifiesta la doctrina más cualificada⁴³² los paraísos fiscales son «uno de aquellos conceptos de los que todos saben su significado, pero que ninguno atina a su definición». Y según afirma otra destacada doctrina⁴³³ «La cuestión de los paraísos fiscales es una de las más confusas que existen en la economía. Esto era así antes de la crisis económica, pero últimamente no hay quien entienda nada».

Ante tal disyuntiva es importante destacar que una atenta doctrina⁴³⁴, toma en cuenta una nueva locución en relación a las zonas que ofrecen privilegios fiscales al establecer que, «En líneas generales, la competencia fiscal interestatal puede identificarse con aquel fenómeno consistente en establecimiento generalizado por los Estados de una tributación atractiva que favorezca la ubicación de la riqueza en sus respectivos territorios». A nuestro juicio, lo anterior es una posición doctrinal bastante atractiva, porque consideramos que sí es competencia la que se genera entre la Naciones. Para quienes se apuntan en la

Ruding" en alusión al presidente del Comité de expertos encargado del estudio, Sr. Onno Ruding. "...para evaluar las repercusiones que sobre el mercado interior tiene la existencia de diferencias entre los Impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros y, fundamentalmente, analizar la importancia de la fiscalidad para las decisiones empresariales respecto a la localización de la inversión, la atribución internacional de los beneficios entre las sociedades y la competitividad de las empresas, se creó en 1990 una Comisión de expertos independientes en imposición sobre las sociedades, presidida por Onno Ruding, que publicó sus conclusiones el 18 de marzo de 1992. En este sentido, el *Informe Ruding* sugiere las medidas que deben adoptarse para suprimir los obstáculos fiscales que dificultan la realización del mercado interior." Malvárez Pascual, Luis Alberto, *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1996, Pág.27.

⁴³² Vid. Rosembuj, Tulio, "La competencia fiscal lesiva", *Impuestos*, No.3, febrero 1999, p. 30.

⁴³³ Vid. De la Torre Díaz, F.: *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*, 1ª edic., Barcelona, Penguin Random House Grupo ed., 2014, p. 162.

⁴³⁴ Vid. Martín López, J.: "Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información", en *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2012, p. 343 y 342.

locución de competencia fiscal interestatal, existen dos posturas: una la de quienes se apuntan en índole positivo de la misma; otra la de quienes que tiene una dimensión nociva. Profundizar en una u otra posición, desviaría nuestra atención sobre el objetivo primordial que perseguimos en este estudio.

En relación a los paraísos fiscales, lo que se pretende con su inclusión en este segmento es indagar porqué lo buscan como refugio los obligados tributarios que no colaboran con el suministro de información, y que repercusión tiene la renuencia de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las autoridades de los países calificados como paraísos fiscales, en el resto de las Naciones que si cumplen con dicha formalidad, ya que las medidas que adoptan estas últimas para contrarrestar dicha repercusión se tratan en el Capítulo Quinto.

En tal sentido, se considera necesario incurrir en las características que prevalecen en los paraísos fiscales ya que estas nos pueden facilitar herramientas que nos ayuden en nuestro cometido. Para tal fin, tomamos las consideraciones del Informe de 1998 de la OCDE, de este informe se desprende cuatro rasgos distintivos de los paraísos fiscales, a saber, « primero, una tributación nula o nominal generalizada; segundo, la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con otras Administraciones; tercero, la falta de transparencia en la aplicación de su sistema impositivo; y, cuarto, la inexistencia de una actividad económica real y sustancial en su territorio».

Analizando cada una de las características antes enunciadas, tenemos que considerar que es un país de — una tributación nula o nominal generalizada— es ubicarse en una de las principales características de los paraísos fiscales, que se presenta de manera diferente en cada jurisdicción. En tal sentido, hay territorios que no gravan la renta u ofrecen exenciones que eliminan la imposición, otros por su parte elaboran sistemas fiscales basados en el principio de territorialidad, es decir, donde la renta que sobrepasa sus fronteras de origen no es observada como renta gravable. Además existen otros territorios que por su parte establecen

ventajas, como puede ser bajos niveles de imposición para determinados tipos de sociedades que realizan operaciones no residente en el exterior, cítese las llamadas sociedades off-shore, tal es el caso de Suiza o Liechtenstein⁴³⁵.

Considerar que los paraísos fiscales asumen una política que propicia la —ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con otras Administraciones— es, a nuestro juicio, situarnos ante la característica que ocupa nuestra inquietud investigativa, pero a su vez, es penetrar en las esferas del secreto bancario, es decir, en la negativa de este tipo de países en colaborar con los demás Estados proporcionándoles la información adecuada que facilite la fiscalización de las rentas generadas por sus residentes, lo cual conlleva a situaciones de complicidad entre algunos Estados y los obligados tributarios, otorgándoles ventajas o facilitándoles el ocultamiento de capitales o rentas en perjuicio de un tercer Estado, incentivando la elusión o evasión fiscal.

En relación a esta última característica de las arriba consideradas, una cualificada doctrina⁴³⁶ indica que algunos Estados afectan los intereses de otros Estados motivando las transferencias de rentas y capitales hacia sus territorios, a través del ofrecimiento de ciertas ventajas fiscales, de determinados privilegios o mediante la ocultación de dichas transferencias. Con esta manera de proceder «el principio de elusión de Estado, como signo de competencia fiscal lesiva, no exhibe cooperación con la ocultación de rentas o de riqueza, sino solamente, la predisposición de un régimen jurídico laxo por su nulo nivel de exigencia tributaria que, por ello, alienta o estimula el desvío de renta o riqueza no residentes». Por su parte, «la evasión de Estado supone la cooperación activa con la ocultación de renta o riqueza no residente, al tiempo que se perjudica el interés fiscal de terceros Estados. Un comportamiento ilícito de otro sujeto público cooperador».

⁴³⁵ Vid. Santacana, J.: *El mundo de los paraísos fiscales. (presente y futuro de las áreas de baja tributación)*, Barcelona, Centro de Gestión y Desarrollo, 1992, pp. 19 y ss.

⁴³⁶ Vid. Rosembuj, Tulio, "La competen...", cit., pp. 10 y 11

La falta de transparencia en la aplicación de su sistema impositivo es la tercera característica que el Informe de la OCDE atribuye a los paraísos fiscales, siendo nuestro criterio al respecto que esta situación viene dada por la utilización de un doble sistema de controles de cambio, debido a que se implementa un sistema para los residentes y otro para los no residentes. Así, los no residentes, siendo estos el objetivo de atracción de los paraísos fiscales pueden ejecutar cualquier tipo de operaciones en divisa extranjera, sin que exista ninguna medida o restricción que los afecte.

De la característica recién referida, una atenta doctrina⁴³⁷ expresa que las actividades no transparentes de los paraísos fiscales se traduce en transacciones opacas no sujetas a controles y registros. Por lo tanto, carecen de un sistema que informe sobre la existencia de bienes y derechos, actividades financieras o de otro tipo, de los no residentes, de manera real o ficticia, dando origen a efectos perjudiciales de índole fiscal en otras Naciones, además de acoger ingresos que provienen de actividades delictivas, tales como narcotráfico, terrorismo, actividad mercenaria y propiciar el blanqueo de dinero que aún, sin derivar de actividades criminales, forman parte de la economía sumergida.

La última característica que se desprende del ya referido Informe es —la inexistencia de una actividad económica real y sustancial en su territorio— esto se explica, según nuestro entender, porque en estos territorios impera una legislación financiera y mercantil flexible, establecida sólo para aparentar un supuesto ordenamiento jurídico, carente de controles y de poca rigidez. Debido a lo antes

⁴³⁷ Vid. García Ramones, A. y Santamaría Carreras G.: Proceso de eliminación de paraísos fiscales, en Trabajo presentado al I Curso Avanzado de Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2009, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación. Colaboración 33/10. Volumen 11/2010, quienes a su vez alegan, que los paraísos fiscales, son los máximos exponentes de la elusión fiscal. Conllevan inicialmente la idea de un territorio geográfico, constituido como Estado de derecho, hecho el cual ha sido superado por la realidad, ya que son zonas privilegiadas para no residentes, dentro de Estados con una tributación derivada de su sistema jurídico-fiscal diseñado para oportunistas no residentes, contenido de: «... ayudas de Estado, artilugios societarios y asociativos (*trust, holdings...*); utilización de vías telemáticas, *Internet*, para la realización de operaciones ocultas... »

expuesto, se pueden crear fácilmente compañías, establecer sociedades de toda índole, tales como, aseguradoras e incluso banco sin la rigidez legal que es exigida en otros países.

Para una distinguida doctrina del ámbito fiscal europeo⁴³⁸, la irreal actividad económica de los paraísos fiscales es evidente, pues en lo mismo no se visualiza actividades reales. En estos territorios conviven dos sistemas fiscales diferentes y, además existe un procedimiento laxo en cuanto a la inscripción de empresas en los mismos, con condicionantes marginales, al reservarse a operadores con elevadas cifras de inversión. Por otra parte, la incorporación de una entidad es rápida y sin contratiempos, e incluso algunas «están previamente constituidas y permanecen vacías hasta que son adquiridas por un agente económico. Una vez incorporadas, carecen de toda actividad económica sustancial».

En relación a los paraísos fiscales, retomando nuestra inquietud inicial de indagar, porqué lo buscan como refugio, los obligados tributarios, habría que reflejar varios motivos. Uno de ellos sería lógicamente el beneficio que estas regiones representan para el obligado tributario, respuesta que da cabida a otra pregunta ¿cuál es el beneficio? Aquí la respuesta variará en cada caso, que tendrá que determinarse específicamente, puesto que no sólo es el beneficio fiscal el atractivo que hay en los paraísos fiscales, ya que también existen también otros beneficios de carácter formal, como lo es la flexibilidad de la legislación o la ausencia de controles financieros.

En todo caso, lo que sí es cierto es que la utilización de los paraísos fiscales, sea ésta correcta o no, legítima o ilegítima, es un elemento de planificación fiscal que incide directamente sobre la competencia en el sistema de

⁴³⁸ Cfr. Lampreave Marquez, P., “La crisis del sector financiero internacional y los paraísos fiscales” en *Carta Tributaria*, septiembre-2012, p. 5.

mercado de los productos y servicios, en la distribución final de dividendos de las empresas o en el rendimiento final obtenido por una persona física⁴³⁹.

Una destacada doctrina⁴⁴⁰, considera que la distribución de una o varias inversiones a nivel internacional no obedece estrictamente a fines fiscales. En el pensamiento empresarial, dicha distribución va depender también de razones de diversas índoles, a saber: *comercial*, condicionada en muchos casos a los medios jurídicos a utilizar, la forma como estén localizados y organizados; *organizativa*, a manera de ejemplo «la creación de entidades *holding* para controlar áreas territoriales específicas y coordinar su funcionamiento»; *financieras*, es decir el acceso a determinados mercados financieros en condiciones más propicias, con poca rigideces procesales, por ejemplo controles de cambio; *también pueden ser de hecho*, tal sería el caso de la adquisición de grupos de sociedades ya existentes con una estructura concebida por los vendedores con líneas de acción distintas a la de los compradores.

En desarrollo de nuestra segunda inquietud, sobre que repercusión tiene la renuencia de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las autoridades de los países calificados como paraísos fiscales en el resto de las Naciones que si cumplen con dicha formalidad. A nuestro juicio, ésta ha sido notable, ya que los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a muchos inversores extranjeros. Generalmente se trata de ciudadanos y empresas que huyen de la voracidad recaudadora de sus países de residencia, en busca de condiciones tributarias más favorables.

Los paraísos fiscales han perjudicado el sistema financiero y las economías del mundo. Dicha situación persistirá, a nuestro entender, mientras no se modifiquen los sistema de acción internacional para contrarrestarles con medidas

⁴³⁹ Cfr. Spitz, B.: *Planificación Fiscal Internacional*, 1ª Edición en español, Deusto, Bilbao, 1992, p. 17.

⁴⁴⁰ Cfr. Briones Fernández, Luis, "Consecuencias fiscales en España de la planificación fiscal de las inversiones españolas en el extranjero", en *Perspectiva del Sistema Financiero*, No.41, 1993, p. 3336.

coactivas efectivas, encausándolos, de esta manera, a que cumplan con el suministro de información de trascendencia tributaria.

De acuerdo a consideraciones doctrinales⁴⁴¹, entre las más destacadas consecuencias perniciosas que los paraísos fiscales generan a nivel internacional están: cambio de la carga fiscal de las tareas móviles, como la financiera, a otros sectores de menor movimiento como la producción industrial, de la menor tributación sobre el capital a un incremento de la tributación del trabajo y de las operaciones de consumo. Esta situación genera distorsión de los flujos financieros y también de las inversiones productivas reales, ocasionando una localización deficiente de los recursos financieros, debilitando la probidad y la objetividad de las estructuras fiscales. También se considera como efectos resaltantes la merma del cumplimiento de los deberes tributarios, perjudicando la acción pública de los Estados, hecho el cual incide en los sistemas de protección social de los países, repercutiendo en la desestabilización del sistema financiero, ocasionando la disminución de la recaudación fiscal del Estado y por consiguiente, obstaculizando la capacidad de éstos para realizar tareas sociales, de mejoras en las infraestructuras y en los servicios públicos. «Este efecto es más intenso en los países en vías de desarrollo que en los países desarrollados». También, estos territorios son refugio preferente de la delincuencia financiera internacional de los políticos corruptos e ideales para las operaciones de blanqueo de capitales.

Esta fuga de capitales, a nuestro criterio, es lógicamente preocupante para los responsables fiscales de los países que la sufren. Al fin y al cabo se escapa con ella una parte importante de los ingresos que pudieran recaudar⁴⁴². En tal

⁴⁴¹ Cfr. Heredia Rodríguez, L. y Marulanda Otálvaro, H.: “Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad”, en *Documentos*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 15/2015

⁴⁴² Vid. Ortiz de Latierro, Z.: Los paraísos fiscales se llenan de dinero español, artículo publicado en Web de Diario Sur, en el cual expresa Con la crisis, los paraísos fiscales han captado numerosos evasores españoles y en ellos ya han abierto sucursales el noventa y cuatro por ciento de las empresas del Ibex. A su vez, afirma que con tan sólo doscientos euros y la utilización de la Web oficial de Delaware el segundo estado más pequeño de los EEUU puede abrir una empresa en este paraíso fiscal de moda, sin impuestos de ningún tipo con la salvedad de una cuota anual de ochenta y ocho euros, cualquier persona puede constituir

sentido, ha surgido una respuesta por parte de las naciones afectadas, mediante operativos puesto en funcionamiento tratando de frenar la transferencia de activos a los paraísos fiscales, tales como crear dificultades para las transferencias de los mismos y de medidas orientadas a tratar de que estas operaciones no sea tan atractivas. En nuestra opinión, tratar de poner trabas a la libre circulación de capitales chocaría frontalmente con las pretensiones de liberalización del comercio mundial que defienden, además de la mayoría de empresas y gobiernos, instituciones tan importantes como el Banco Mundial y la Organización Mundial del Comercio.

¿Qué hacer entonces? Según nuestra apreciación, los más importantes medidas se han adoptado a través de la vía diplomática, mediante convenios que se procuran suscribir con las naciones están consideradas como paraísos fiscales. En dichos convenios o tratados se establecen cláusulas que estipulan bases para un efectivo intercambio de información con trascendencia tributaria. Igualmente, mediante dichos instrumentos se trata de conseguir que recorten sus leyes de confidencialidad y secreto bancario.

En consecución de lo antes expresado, hay que destacar que, la mayoría de los casos los tratados o convenios suscritos entre los países negociantes obedecen a modelos elaborados por organismos internacionales, tales como la OCDE, las ONU, UE, el G-20 y el GAFI, entre otros tantos. Todos estos organismos se han caracterizado por tener un elevado nivel de conocimiento sobre el tema de los paraísos fiscales, que vienen a ser territorios de refugio, de quienes a pesar de estar llamados por el Estado a contribuir con las cargas

una compañía y abrir una cuenta bancaria opaca: sin preguntas, ni siquiera exigen pasaporte. Luego, de realizada la operación tiene la posibilidad de crear un segundo deposito en alguno de los cerca de ochenta paraísos fiscales repartidos por el mundo y ocultar mejor parte de su patrimonio. El secreto bancario está garantizado y puede gastar el dinero mediante tarjetas de crédito. Por otra parte, destáquese que Delaware es un gran centro financiero. Más de 200 mil empresas tienen su sede en el estado. Esto sucede gracias a las leyes estatales que conceden beneficios fiscales a las compañías que deciden instalar sus sedes en el estado, atrayendo incluso a muchas que operan principalmente fuera de él. Fuentes disponible en: www.diariosur.es/ <https://es.wikipedia.org/>

públicas, se resguardan en la oscuridad de estas zonas para no colaborar con el suministro de su información de trascendencia tributaria.

CAPÍTULO QUINTO

CAMINO HACIA UN SISTEMA INTERNACIONAL ÚNICO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1. Intercambio de información entre las Administraciones tributarias

El intercambio internacional de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones tributarias tiene un origen normativo que puede ser, debido un tratado o convenio internacional, o por acatamiento a un mandato constitucional y consecuentemente legal. Asimismo, tratándose de los países integrantes de una comunidad de naciones como la Unión Europea, MERCOSUR, u otras alianzas de países, se puede afirmar, que los intercambios de información con trascendencia tributaria están fundamentados en las directivas o resoluciones que surge de sus órganos centrales de dirección y control.

A nuestro criterio, como ya se ha afirmado en la presente investigación, el intercambio internacional de información con trascendencia tributaria, es uno de los acontecimientos fundamentales en la erradicación del delito y del fraude fiscal, su importancia es innegable y reconocida por la totalidad del foro doctrinal tributario. Por lo tanto, continuación se desarrolla el intercambio de información con trascendencia tributaria que acontece entre AEAT y las agencias tributarias de la Unión Europea, con una especial referencia al intercambio que se realiza con la *Agenzia delle Entrate* de Italia. De igual forma, se trata el intercambio de información que se ha convenido entre la nación española y las agencias tributarias que integran MERCOSUR, con especial referencia al intercambio que se realiza con el Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, venezolano. Así, todas estas indagaciones permiten visualizar como fluye la información con trascendencia tributaria, entre todas estas administraciones tributarias, considerando las leyes y los convenios internacionales que dan cabida a este movimiento informativo.

2. El intercambio internacional de información trascendencia tributaria

El intercambio internacional de información con trascendencia tributaria adquiere con el tiempo una importancia cada vez más fundamental para las administraciones encargadas del manejo del sistema impositivo de un país. A mediados del siglo XIX, se puede situar el origen de la cláusula de intercambio de información entre Estados, debido a que en esa época Bélgica suscribió varios tratados fiscales, a saber: con Francia en el año 1843, con los Países Bajos en 1845 y con Luxemburgo también en 1845, todos ellos contentivos una disposición de intercambio de información relacionada con los impuestos de registro⁴⁴³.

Su evolución, según nuestro criterio, ha ido acorde a la superación de ciertas barreras establecidas por las potestades y soberanías políticas, la derogación o modificación de leyes y normas jurídicas que obstaculizaban su implementación, la instrumentación de procedimientos adecuados a los avances tecnológicos telemáticos e informáticos y la elevación de los niveles de confianza entre las administraciones tributarias. De igual forma, inciden en su auge las estructuras jurídicas que surgen para regular el incremento de las transacciones económicas internacionales, los fenómenos pujantes de deslocalización empresarial con la consecuente generación de organizaciones supranacionales que regulan tales fenómenos, así como también, colaboran en su evolución, el comercio electrónico las facilidades de comunicación y desplazamiento de los ciudadanos entre los países, con énfasis en aquellos que integran una comunidad de naciones.

Doctrinalmente, hay quienes consideran que la evolución del intercambio internacional de información está íntimamente ligada a la globalización económica la cual ha tenido una notable incidencia en el sistema de fuentes que impera dentro del Derecho tributario, ya que este proceso ha ocasionado, que la

⁴⁴³ Cfr. Gangemi, B., "General Report, International Mutual Assistance through exchange of Information", IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, LXXVb, Kluwer, The Netherlands. 1990, p. 143.

economía nacional se proyecte en el ámbito económico internacional haciendo que el desarrollo sostenido de las naciones dependa no sólo del mercado económico interno, sino también del mercado económico externo, a su vez la globalización «...implica fundamentalmente: la liberación del mercado de comercio de mercancías; la liberación del mercado de capitales y una revolución en las comunicaciones; y, finalmente una gran presencia de la tecnología informática»⁴⁴⁴.

Una destacada figura del quehacer tributario internacional considera que la evolución del intercambio de información con trascendencia tributaria está asociado a la globalización por las variadas formas de inversión internacional que acontecen directa e indirectamente «constitución de filiales, sucursales, joint – ventures», a su entender, la globalización no se hace visible a través de operaciones internacionales sino transnacionales donde la fabricación o tratamiento de un producto se lleva a cabo en diversas fases productivas realizadas en países distintos⁴⁴⁵.

A nuestro juicio, en los momentos actuales el intercambio de información internacional con trascendencia tributaria, es una institución vital importancia para los regímenes impositivos, que interrelaciona criterios, estrategias, procedimientos e instaura normas legales de uso común, todo en un ámbito de acción que supera las barreras nacionales internacionalizándose, dirigiendo su acción ejecutiva hacia la persecución de la evasión, del delito fiscal y del fraude. Estas circunstancias, son observadas y analizadas por la doctrina tributaria e incluso también por aquellas que atienden la actividad que se desarrolla en el quehacer jurídico del Derecho constitucional y del Derecho internacional de diversas formas.

También, como bien lo expresa el TJCE, se le atribuye al intercambio de información internacional con trascendencia tributaria, de cara al contribuyente el

⁴⁴⁴ Cfr. Rodríguez Losada, S., *La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España*, 1ª ed., Navarra, Aranzadi, 2012, p. 15.

⁴⁴⁵ Cfr. Uckmar, V., “Consideraciones sobre la globalización económica”, *Doc. De trabajo 32º*, Asamblea General del CIAT, Brasil, 1998.

papel de ser protector del mismo, por la ventaja fiscal que puede obtener éste en una Nación distinta a la de su residencia, donde la comprobación del referido beneficio pueda requerir de la verificación de algunos datos, que bien pueden facilitar la Administración tributaria de la Nación donde reside⁴⁴⁶, lo cual al entender de una calificada doctrina⁴⁴⁷, obedece a que dentro de los Estados miembros de la UE se le da un trato fiscal más favorable a los no residentes que a los residentes, a lo que corresponde agregar que un estudio comparado de las retenciones a cuenta de los intereses que devengan los depósitos bancario, pone en evidencia que los Estados que integran la UE, gravan con más atención los intereses que generan los ahorros de sus residente y tienden a omitir los que generan los ahorros de los no residentes. En tal sentido, debe resaltarse la

⁴⁴⁶ Vid. STJCE C-55/98, de 28 de octubre de 1998, Vertergaad, [Procede recordar, a este respecto, que la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de conseguir, de las autoridades competentes de otro Estado miembro, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta. Además, nada impide a las autoridades fiscales de que se trate exigir del propio contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder la deducción solicitada (véanse, en este sentido, las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, antes citadas, apartados 18 y 20 y apartados 11 y 13 respectivamente) (FJ26)]. También, STJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. I-2493, estableció [... que la normativa holandesa del Impuesto sobre la Renta suponía una discriminación indirecta para el no residente que obtenía la totalidad o cuasitotalidad de sus rendimientos profesionales en Holanda y que, a diferencia de los sujetos residentes, no podía deducirse la llamada “reserva para la vejez” (FJ 26)]. Igualmente, STJCE C-136/00, de 3 de octubre de 2002, *Danner*, donde se estipula [Tampoco cabe argumentar, a estos efectos, que el carácter no deducible de las aportaciones realizadas a planes de pensiones gestionados por entidades extranjeras se justifica por la necesidad de garantizar la eficacia de la inspección tributaria y de evitar el fraude fiscal. En concreto el Tribunal señaló que « (...) la Directiva 77/799 puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de conseguir de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta (...) o todos los datos necesarios para calcular la cuantía exacta del Impuesto sobre la Renta adeudado por un sujeto pasivo en función de la legislación que aplique (FJ 49)»]. Luego, STJCE C-422/01, de 26 de junio de 2003, *Skandia*, parágrafo 42 [El último eslabón de esta cadena de resoluciones judiciales lo representa la STJCE de 26 de junio de 2003, *Skandia-Ramstedt*, C-422/01, Rec. I-6817, que trató nuevamente sobre la legislación sueca. Como era previsible, el TJCE consideró que restringía la libre prestación de servicios que la deducción de las contribuciones empresariales se defiriera al momento del cobro de la prestación por el trabajador, cuando el seguro se ha concertado con una compañía establecida en otro Estado miembro. Respecto a las justificaciones invocadas, el TJCE repitió el razonamiento de la sentencia *Danner* en cuanto a la eficacia de los controles fiscales, y argumentó que tampoco era admisible la necesidad de garantizar la coherencia tributaria, por la ausencia de vínculo directo. En efecto, el empresario que realizaba la aportación y que veía pospuesto su derecho de deducción no era resarcido de esta desventaja con ninguna medida compensatoria (FJ42)].

⁴⁴⁷ Cfr. Merino Jara, I., “Libre circulación de capitales y fiscalidad”, documento en línea, Disponible en: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/119334.pdf, año 1994.

postura del Comité Económico Social de la Unión Europea, que en su [Dictamen sobre la fiscalidad directa e indirecta (D.O.C.E. núm C82, de 19 de marzo de 1996), recomienda la introducción de la calificación de «residente europeo» para todos los ciudadanos que integran la Unión a fin de mitigar la diferencia de trato antes manifestada.

Hay doctrinas⁴⁴⁸ que consideran que el intercambio internacional de información tributaria viene a constituir un mecanismo determinante para la correcta aplicación del conjunto de normas sustantivas de los distintos Estados. Así, las administraciones tributarias modernas, encuentran en esta interrelación informativa la herramienta fundamental para protegerse de la merma en su recaudación, producto de la falta de información sobre el enriquecimiento de sus contribuyentes en otros países. A su vez, el intercambio internacional de información de datos con trascendencia tributaria contribuye en la correcta determinación de las acreencias que el fisco dispone respecto al contribuyente, obviando todas aquellas normas que al aplicarlas lo puedan colocar en un procedimiento fiscal más gravoso, debido a la ausencia de información, que aquel que podría disfrutar en su región o país de origen. Es decir, dar cabida a la finalidad específica del Derecho tributario europeo, que radica utilizar la información intercambiada en beneficio pleno de los obligados tributarios que operan transnacionalmente, de forma tal, que puedan recibir el tratamiento fiscal adecuado a sus circunstancias, garantizando plenamente que «no exista un trato discriminatorio entre los distintos nacionales europeos». Además, de la antes referida utilidad instrumental, el intercambio de información de datos con trascendencia tributaria es considerado por esta doctrina como el reflejo de un «...sistema tributario completo y complejo en un determinado país, hasta el punto

⁴⁴⁸ Cfr. Merino Espinosa, M.; Nocete Correa, F.J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, *Crónica Tributaria*, Núm. 139/2011, pp. 139 al 163, esta doctrina considera que la política española en materia de intercambio de información con trascendencia tributaria se encuentra mediatizada por la adhesión de este país a los lineamientos de la OCDE y a la UE, así como también por la implementación de los instrumentos normativos que se han generado en la referidas organizaciones internacionales.

de convertirse en el criterio fundamental que permite distinguir entre *jurisdicciones fiscales tradicionales y paraísos fiscales*».

También, según nuestro criterio, esta interrelación informativa internacional de datos con trascendencia tributaria, es como un significativo elemento de lucha contra ciertos procedimientos de índole delictivo, ya que permite tener información sobre el origen de los fondos que alimentan flagelos de la humanidad tales como el terrorismo, así como, detectar el comportamiento de Estados que al evadir el intercambio de información, ponen en evidencia su complicidad con actividades como la antes referida o de semejante índole delictivo.

Según una apreciación doctrinal destacada⁴⁴⁹, la relevancia que ha adquirido el intercambio internacional de información tributaria, obedece a que el carácter transnacional que impera en el orden económico obliga a superar el ámbito puramente interno del control tributario y extender el mismo a las operaciones realizadas por los nacionales en el extranjero. Influye también en el intercambio internacional de información con trascendencia tributaria los avances tecnológicos y de comunicación, así como, la colaboración y cooperación «...internacional, puesta de manifiesto a través del intercambio de conocimientos y el desarrollo de nuevas técnicas de control en materia tributaria...», siendo todos estos factores determinantes para que la gestión tributaria sea más eficaz y a su vez sea más efectiva la lucha contra la evasión, el delito fiscal y el fraude. Se hace necesario considerar también, que la lucha contra los antes referidos flagelos se emprende desde un ámbito nacional con un escenario de Haciendas Públicas nacionales compartimentadas y en contraposición a un ámbito tributario externo globalizado, por lo que los instrumentos administrativos, normativos, acuerdos y convenios alcanzados pasan a ser medios escasos ante retos cada vez más

⁴⁴⁹ Borrego Santiago, M., *Los Acuerdos de Intercambio de Información en España*, Trabajo presentado al *II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2010. Cuadernos de Formación. Colaboración 5/12. Volumen 15/2012.

Disponible :http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_5.pdf

fuertes y mayores que exigen un instrumentación supranacional efectiva para perseguir y detectar estas distorsiones de todo sistema impositivo.

De otro destacado especialista del desempeño internacional impositivo ⁴⁵⁰, se deduce que el intercambio de información tributaria entre Estados, sólo se concibe si en su ejecución fluyen actos, datos, documentos que sean de utilidad a uno o varios de los sistemas administrativos tributarios involucrados o implicados y en esta interrelación que acontece es fundamental que prevalezca, entre las administraciones involucradas el respeto mutuo al derecho de recaudar que tiene cada Estado de acuerdo a su ordenamiento legal. Y es que la información intercambiada permite la eficaz utilización de las normas tributarias de cada Estado en la lucha contra la evasión fiscal. Una posición contraria a lo antes expresado, sería la opacidad que respecto a la información asuma cualquier Estado respecto a otro que la requiera, tal comportamiento se interpreta como una vulneración ilícita del orden público constitucional, que perjudica al Estado al igual que a la comunidad de personas que lo integra.

Es importante destacar que el intercambio internacional de información con trascendencia tributaria, como manera de cooperación recíproca entre Estados, está fundamentado en principios generales de derecho internacional o también en obligaciones pactadas de respeto mutuo, así como también, de orden público, de índole económico en lo general y de índole tributario en lo particular, lo que bien se puede traducir «...una identificación del comportamiento irreprochable de cada Estado ante hechos lesivos que pueden comportar una transgresión al interés fiscal de otro u otros Estados». Por lo tanto, el comportamiento positivo o negativo, que asuma un Estado ante un requerimiento de información de otro, permite al mismo administrar su imagen y en consecuencia dar la apreciación de que tanto puede estar vinculado o desvinculado con la actividad ejercida por el particular, de cuya conducta se distancia o desliga en la medida que proporcione al Estado

⁴⁵⁰ Cfr. Rosembuj, T., *Intercambio internacional de inform...*, cit. pp.13 al 23.

requirente los medios necesarios para la recuperación de los importes impositivos que se la han sustraído. Una consecuencia del intercambio de información con trascendencia tributaria, es la generación de un cultivo o ambiente propicio para que algo se desarrolle «...una discrecionalidad administrativa que proyecta su unilateralidad en favor del otro Estado...» pero con expectativa de reciprocidad del recetor de la misma. Todo, bajo esta observación doctrinal conduce a que el intercambio de información en lo que atañe a sistema tributario, pase a ser el elemento modulador de la correcta aplicación del impuesto [...no elusiva, ni transgresiva (no evasora)]⁴⁵¹.

La importancia que tiene el intercambio de información entre Estados para lograr el objetivo de una «tributación efectiva» es para una de las más destacadas figura concedora del quehacer tributario en el ámbito español⁴⁵², fundamental, sus razones se basan en que el sistema de fiscalidad internacional mantiene formalmente «...la primacía del principio de residencia y su correlativa consecuencia de sujeción de la renta mundial de los contribuyentes al impuesto en el Estado en el que residen, como expresión de un criterio que encuentra su fundamento en el principio de capacidad económica». En tal sentido y tomando en cuenta que los sistemas de recaudación impositivos se basan en principio en el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de sus obligaciones, es lógico admitir que el intercambio de información sea un elemento vital para la efectiva sujeción de la renta mundial, deteniendo cualquier postura equivocada del contribuyente en su ocultamiento. Si bien la intención de ocultación está presente en algunos contribuyentes en relación a la riqueza que obtienen en su Nación, el control y consecuente norma sujeción de los hecho imponible acaecidos en el ámbito del Estado de residencia están garantizados, no es igual la garantía que ofrecen los hechos imponible realizados en otra Nación, debido a que «...el

⁴⁵¹ Cfr. Rosembuj, T., *Intercambio intern...*, cit., pp.13 al 23.

⁴⁵² Cfr. Soler Roch, M. T.: Prólogo a la obra de Martínez Giner, L.A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Madrid, Iustel, 2008, p. 9.

alcance extraterritorial de la norma de sujeción no está cubierto o protegido por un alcance similar de las competencias administrativas»⁴⁵³.

Lo aquí expuesto en relación al intercambio de información tributaria en el ámbito internacional y de manera especial el planteamiento que antecede al presente párrafo, amerita que se considere de una manera somera los principios básicos de la fiscalidad internacional, debido a que los mismos son tomados en cuenta para la elaboración de los tratados internacionales de intercambio de información tributaria, así como también, en los convenios que se suscriben para evitar la doble imposición.

En este orden de ideas, es necesario reconocer que de acuerdo al Derecho internacional corresponde a los órganos que ejercen la soberanía impositiva de cualquier Nación, el poder jurisdiccional para crear y aplicar normas legales en la referida materia. Luego, esta potestad tributaria va definir el tratamiento de recaudación que se aplique a las personas con nacionalidad extranjera, a las personas de una Nación con residencia en otro país y a su vez a las rentas producidas por nacionales en un territorio extranjero, siendo la política que se ha de impartir a cada una de estas situaciones plantea producto tanto de las propias normas del Estado, como de tratados, acuerdos internacionales y de convenios para evitar la doble imposición⁴⁵⁴.

A su vez, el Poder Tributario de los países se puede ver limitado por ciertas normas internacionales, bien sea por la propia iniciativa de un Estado debido a que sea integrante de un CDI y también por normas de índole jurisdiccional que

⁴⁵³ Vid. LGT la establece en su artículo 11 Criterios de sujeción a las normas tributarias, que «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

⁴⁵⁴ Cfr. *Van Raad, K., "Non Discrimination in International Tax Law". Series on International Taxation. 6. New York, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1986, p. 19.*

proviene del Derecho internacional consuetudinario, que en general permiten que un Estado ejerza su Potestad o Poder Tributario sobre todas aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten su nacionalidad, asimismo sobre las personas, los objetos que estén dentro de su territorio y los hechos que acaezcan en él. Si se considera la imposición directa el Estado domina plenamente la aplicación del gravamen de sus nacionales aun cuando se encuentra fuera de la Nación. Excluyendo el anterior criterio impositivo, el Estado en persecución de su recaudación tributaria debe asumir una conexión territorial sobre la cual basar sus pretensiones recaudatorias y aquí el Poder Tributario se encontrará sujeto a limitaciones geográficas. Esta conexión territorial limitada geográficamente, viene a ser el principio de territorialidad, ampliamente aceptado por la mayoría de los países, por lo tanto cuando una Nación va a establecer una regulación o norma tributaria sobre los no nacionales, la consideración de este principio es esencial para basar la norma en algún fundamento aunque sea mínimo entre el Estado y la persona o transacción extranjera⁴⁵⁵.

⁴⁵⁵ Cfr. Serrano Antón, F., "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación", en *Fiscalidad internacional*, 2ª ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2005, pp. 209 y ss., quien en referencia a la relación de interconexión territorial que debe instaurarse entre el Estado y las personas, propiedad y transacciones, cuya tributación se pretende alcanzar, hace referencia al informe realizado por Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp, denominado Informe de la Liga de las Naciones y en el cual se establece tres posibles nexos económicos entre un no nacional y el Estado que pretende pecharlo, los cuales surgen por situaciones donde (1) el extranjero conserva la titularidad de su residencia en el territorio del Estado, bajo el entendido que la residencia es una titularidad reconocida válidamente por el Derecho internacional para la tributación de los no nacidos en el país donde argumentan su residencia. Aquí, el enriquecimiento de los no nacionales puede ser pechado independientemente del lugar donde se obtenga, de esta forma se mantiene y exige la tributación de los extranjeros al igual que los nacionales. Siendo la residencia una denominación plenamente relacionada con las personas físicas, su consideración se complica cuando se trata de personas jurídicas ya que en este caso se refiere mucho más a la relación entre la compañía y el Estado, en la cual prevalece, el lugar de constitución de la empresa y el sitio donde se lleva a cabo la coordinación de las actividades económicas. (2) Otra situación es si la persona extranjera realiza una actividad económica dentro del territorio del Estado. Se refiere a «el hecho de llevar a cabo negocios y la prestación de servicios tanto de forma dependiente como independiente». El ejercicio del poder tributario para pechar las actividades de las empresas, se basa en la norma de atribuir al Estado la residencia de la misma. Luego, si se consideran los convenios para evitar la doble imposición se toman en cuenta algunas excepciones a esta regla, a saber: [cuando se llevan a cabo dichas actividades empresariales a través de un establecimiento permanente (en este caso, la competencia de grabar beneficios corresponde al estado donde se radique el establecimiento permanente), actividades empresariales de bienes inmuebles en el extranjero la tenencia de acciones de empresas extranjeras y los préstamos y licencias a extranjeros. (3) El último nexo estableciendo en el

Lo antes expresado permite argumentar que los principios fundamentales que están latente en la potestad tributaria todos los Estados son: Por una parte, el principio de la fuente —territorialidad—, como una expresión de vínculo real con un determinado Estado. Según lo cual las normas tributarias son de aplicación inequívoca para todos aquellos que residan en el ámbito territorial de un determinado país, por las rentas que obtengan en el mismo, así como, por el producto de la titularidad de cualquier relación económica que ejerzan dentro de él. Y por otra parte, también está el principio de nacionalidad, como indicio del criterio personal por el cual las normas tributarias las aplicara el Estado a todos sus nacionales, es decir, que hayan nacido en su territorio sea cuál sea el lugar donde residan y obtengan su enriquecimiento. Así, el hecho de ser nacional un contribuyente, sería motivo más que suficiente para que este honre con su tributación al Estado donde ha nacido⁴⁵⁶.

También, la mayoría de los sistemas impositivos toman en consideración la residencia efectiva, lo que implica que el Estado pechara la renta mundial de quienes residente en su territorio, lo cual no difiere del principio de territorialidad al que atrás no hemos referido. Es importante destacar que en el caso Español la LGT, se toma en cuenta tanto la residencia efectiva cuando el gravamen sea de origen personal y como la territorialidad en todos los demás tributos, sobre todo aquellos que gravan los productos del patrimonio, de las explotaciones económicas y del tráfico de bienes⁴⁵⁷.

Tomando como ejemplo al sistema tributario español, objeto central de nuestro estudio. Es importante resaltar que en lo que respecta al suministro de información internacional con trascendencia tributaria, las normas jurídicas que se

Informe de la Liga de Naciones contempla que el Estado someterá a gravamen la renta que surja de una propiedad que está ubicada en su territorio.

⁴⁵⁶ Cfr. Serrano Antón, F., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en *Fiscalidad intern ... cit.*, pp. 212 y ss.

⁴⁵⁷ Cfr. Sainz de Bujanda, F., *Lecciones de derecho...* cit., pp. 55. Vid. LGT, art. 11.

establecen para regular los CDIs, son contentivas de una cláusula específica de intercambio de información y representan un tratado internacional que procura establecer entre las partes que se comprometen una distribución de soberanía fiscal, en relación a determinadas rentas, estipulando tipos y regulando la resolución de conflictos. También, en los Acuerdos de Intercambio de Información, que son tratados internacionales que se suscriben entre dos países para concretar el intercambio de información relacionado con los administrados u obligados tributarios, estableciéndose de igual forma, acuerdos en relación a impuestos, plazos, contenidos de información, excepciones, límites, costes y manejo de tecnologías⁴⁵⁸.

Los tratados internacionales que son los Acuerdos de Intercambio de Información, se encuentran preceptuados CE⁴⁵⁹. La definición clásica de tratado internacional, establecida por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados «CVDT» realizada en fecha 23 de mayo de 1969, lo estipula como «Un

⁴⁵⁸ Borrego Santiago, M., *Los Acuerdos de Inter...* cit., pp. 6 y 7.

⁴⁵⁹ La CE, en relación a los tratados internacionales, preceptúa en varios artículos lo siguiente: en el artículo 93 que «Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión». Obsérvese que TC, declara que no existe contradicción entre la Constitución española y los artículos I-6, II-111 y II-112 de la Constitución Europea por los que se delimita el ámbito de aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión y los criterios definidores de su interpretación y alcance y que el art. 93 de la Constitución Española es suficiente para la prestación del consentimiento del Estado al Tratado referido [«B.O.E./Suplemento 4 enero 2005»). Resolución 1/2004 del TC, Sala Pleno, 13 Dic. (Rec. 6603/2004) Declaración Pleno TC 1/2004 de 13 Dic. (requerimiento 6603-2004, sobre constitucionalidad arts. I-6, II-111 y II-112 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma 29 Oct. 2004). A su vez, el artículo 94 estipula «1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos: a) Tratados de carácter político. b) Tratados o convenios de carácter militar. c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I. d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública. e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución. 2. El Congreso y el Senado serán inmediatamente informados de la conclusión de los restantes tratados o convenios. En tanto que el artículo 95 contiene «1. La celebración de un tratado internacional que contenga estipulaciones contrarias a la Constitución exigirá la previa revisión constitucional...» En cuanto al artículo 96, en el mismo se establece «1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno...».

acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular»⁴⁶⁰.

Para especialistas de la fiscalidad internacional⁴⁶¹, «... constituye un tratado internacional todo acuerdo escrito entre Estados celebrado con arreglo al Derecho internacional, con independencia de su denominación como “acuerdo”, “convenio”, “carta”, “canje de notas”, “protocolo”, etc.». De esta doctrina se desprende la significación que tienen para los Estados parte, así como también para las personas físicas y jurídicas que integran los Estados participantes, es decir, aquellas que de alguna forma se encuentran afectadas por el ámbito jurídico de aplicación, debido a que el contenido de los tratados a modo general tienden a cambiar y restringir, el desempeño de los poderes soberanos que pertenecen a los Estados de común acuerdo al Derecho internacional. «Este principio o regla de *pacta sunt servanda* viene recogida en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derechos y de los Tratados y tiene su correspondiente reflejo en el artículo 96 de la Constitución española de 1978»⁴⁶².

Doctrinalmente se clasifican a los tratados internacionales según el número de Estados que participan en el mismo, de tal forma que los tratados pueden ser bilaterales y multilaterales según intervengan dos o más Estados en su suscripción. A su vez, pueden ser generales o restringidos, según estén abiertos o

⁴⁶⁰ La referida noción clásica de tratado internacional establecida por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, fue ratificada por España y publicada en el B.O. E. de 13 de junio de 1980, Núm 142, p. 13099.

⁴⁶¹ Cfr. Calderón Carrero, J.M., Martín Jiménez, A. J., “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, en el texto *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Coord. Carmona Fernández, N. Valencia, CISS, 2011, p. 47

⁴⁶² Vid. CE de 1978, la cual estipula en su artículo 96 «1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional. 2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94».

cerrados a la firmas de cualquier otro Estado una vez que ha sido convenidos por al menos dos Estados, o en el caso de ser multilateral donde sus efectos atañen a un grupo de países, serán generales si pueden adherir otras naciones o serán restringidos si no existe tal posibilidad.

Debido a que el objeto de los Acuerdos de Intercambio de Información, es estipular las medidas necesarias para el correcto intercambio de información con trascendencia tributaria entre las partes firmantes del acuerdo, en lo que respecta a los tributos en el ámbito jurídico español dichos acuerdos deben tomar en cuenta lo que en relación a los mismo se encuentra estipulado en la LGT, específicamente en lo que atañe a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a la competencia territorial de aplicación de los tributos.

Es importante destacar que en el caso de España, los acuerdos que «impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Públicas» artículo 94.1.d) C, sólo obligan al Estado cuando tienen la autorización de las Cortes Generales y una vez cumplidos los trámites que corresponde a dichos acuerdos los mismos son publicados en el Boletín Oficial del Estado. En caso de que no afecten lo estipulado en texto CE, no requieren sino ser suscrito por las autoridades competentes.

También, es significativo los aportes que han dado organizaciones internacionales a los intercambios internacionales de información con trascendencia tributaria, a través de varias directrices y lineamientos normativos que son adoptados tanto por los países que integran dicha organizaciones como por aquellos que siendo ajenos a la misma reconocen las bondades de su orientación. Así, mediante instrumentos bilaterales y multilaterales, se imparte asesoramiento para la celebración de tratados internacionales y convenios para evitar la doble imposición y el ocultamiento de información tributaria.

En lo que a convenios para evitar la doble tributación se refiere, en la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente, a saber el establecido por la ONU y el que ha implementado la OCDE. También, debe considerarse, que el auge que han tenido las transacciones internacionales ha generado una economía globalizada, en la cual participan la gran mayoría o todas las naciones de orbe terrestre, esto ha propiciado operaciones de índole comercial con su correspondientes consecuencias impositivas, que obligan a las Haciendas Públicas de los países a concertar para el manejo o alcance de sus potestades tributarias, tratados internacionales o convenios.

Para una destacada doctrina de la especialidad tributaria internacional⁴⁶³, las organizaciones internacionales y de manera especial aquellas aglutinan un número considerable de los países que conforma el orbe terrestre en los entretelones de las guerras mundiales se dieron a la tarea de concebir Modelos de Convenios que sirvieran de guías para aquellas naciones que desearan un asesoramiento expedito y eficaz para suscribir acuerdo bilaterales para solucionar los problemas de doble imposición internacional que mitigaban la requerida expansión internacional de las empresas para iniciar los proceso de reconstrucción después de la I Guerra Mundial.

En cometido de lo antes expuesto, se avocan la OCDE en primer término y la ONU después, sin que se obvие que los modelos de convenio acontecen entre la Primera y la Segunda Guerras Mundiales por la acción coordinada que ejerciera el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, dando lugar a importantes modelos de convenio en el recinto de la Sociedad de Naciones, el Modelo de Convenio de México de 1946, y el Modelo de Convenio de Londres de 1946.

También, existen otros instrumentos de índole multilateral, a saber, el Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre asistencia

⁴⁶³ Cfr. García Prats, F.A., "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición", Madrid, *Crónica Tributaria*, NUM. 133/2009, p. 103.

administrativa mutua en materia tributaria. Así, como directivas, reglamentaciones que han surgido de la UE, de organismos de integración latinoamericanos que más adelante desarrollaremos.

3. Los modelos de intercambio internacional de información tributaria

3.1. Los aportes de la OCDE, al intercambio de información tributaria

A partir de 1996, la OCDE a requerimiento de personeros de los gobiernos de sus países miembros, ha emprendido una serie de proyectos destinados al surgimiento de un efectivo intercambio de información con trascendencia tributaria tanto entre sus asociados, como también entre algunos que no están afiliados a dicho organismo, siendo variadas las iniciativas que esta institución ha propuesto para tal fin. En tal cometido, se han implementado medidas para hacer frente o neutralizar las distorsiones introducidas por la competencia fiscal no leal, que repercutía en las actividades de inversión y financiación de cualquier nación. La atención principal de esta organización, se dirigió a identificar y tratar de eliminar en los regímenes fiscales de este tipo distorsiones e identificar los paraísos fiscales, sugiriendo en estos casos la consideración del establecimiento de los principios de transparencia e intercambio de información.

Sus esfuerzos han sido múltiples destacándose el informe de 1998 [*OECD Report "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue" (the "1998 Report")*], en el cual se estableció como un criterio determinante para calificar las prácticas fiscales perjudiciales, la renuencia de cualquier país de participar en el intercambio de información tributaria, es decir para identificar los regímenes con competencia fiscal desleal, bien sea aquellos identificados como paraísos fiscales o regímenes concretos de países miembros de la OCDE. Y es que la renuencia de información de suministrar información por parte de los órganos de Administración tributaria de una Nación es un criterio clave para catalogar dicho país como paraíso fiscal,

dentro de las apreciaciones que manejan tanto la jurisprudencia como la doctrina e incluso la misma OCDE⁴⁶⁴.

Por otra parte está, el informe en el 2000 «*Progress Report: Towards Global Tax Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*», que como informe de progreso trata de eliminar e identificar las prácticas fiscales desleales, desarrollando una lista de países que podían considerarse como paraísos fiscales, ya que estos no cumplían los lineamientos establecidos por la OCDE de transparencia de intercambio de información, demostrando además poseer una nula o baja tributación. Destáquese que inicialmente fueron señaladas 47 sistemas impositivos nacionales como posibles paraísos fiscales. Luego, bajo la aplicación de los criterios del Informe de la OCDE de 1998 antes señalado, de estos posibles paraísos fiscales sólo calificaron, quedando al final señalado como tales 35 jurisdicciones, por los compromisos que asumieron los restantes de modificar sus políticas tributarias⁴⁶⁵.

Otro documento destacado ha sido el Informe «*OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information*» producto de un grupo de trabajo, integrado por representantes de países miembros, así como también, de delegados de países como Aruba, Bermudas, Bahrein, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Mauricio, Antillas Holandesas, las islas Seychelles y San Marino, de donde se originó en el año 2002 la instauración del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información de la OCDE, previsto en dos versiones tanto la

⁴⁶⁴ Vid. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OCDE, 1998, pp. 23y 24, donde se puede apreciar también otros factores menos relevantes que permiten identificar un régimen impositivo con características de paraíso fiscal y desleal a los lineamientos internacionales establecidos en relación a la tributación.

⁴⁶⁵ Cfr. Borrego Santiago, M., *Los Acuerdos de Inter...* cit., p. 10, véase también Maldonado García-Verdugo, A.: "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/02, Madrid, 2002, pág. 5, para quien los informes elaborados por el Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial de la OCDE desde 1998, vienen a constituir el «trabajo estrella» del Comité de Asuntos Fiscales de esta organización, a los que se le debe adicionar también los primeros resultados concretados en el Informe de 2000, que contenía dos listas: una de países o jurisdicciones que cumplían los criterios para ser considerados paraísos fiscales y otra de regímenes fiscales preferenciales en los países de la OCDE, que reunían los criterios para ser considerados perjudiciales.

unilateral como la bilateral, el cual recoge los estándares de intercambio de información incluidos en el Informe de Progreso de 2001⁴⁶⁶.

El Modelo de Acuerdo, año 2002 (*Agreement on Exchange of information on tax matters*) constituye el instrumento de intercambio de información efectivo derivado de la OCDE sobre prácticas fiscales perjudiciales. De su contenido, se puede extraer que el acuerdo surgió de la labor realizada por la OCDE, debido a que ya el informe de 1998 indicaba «...la falta de un efectivo intercambio de información», como un elemento fundamental en la determinación de las prácticas fiscales perjudiciales. No es un instrumento vinculante, pero contiene dos modelos de acuerdos bilaterales que se han elaborado de acuerdo a varios compromisos asumidos por la OCDE y las jurisdicciones comprometidas. Por lo tanto, es importante que todos los centros financieros internacionales cumplan con las normas de intercambio de información tributaria establecidas en este tipo de modelo de acuerdo. Tal cometido, debe incentivar a las economías del mundo para desviar la migración de las empresas a las regiones que no cooperan con el intercambio de información con trascendencia tributaria⁴⁶⁷.

El Acuerdo arriba indicado se presenta como simultáneamente de dos formas como un instrumento multilateral y un modelo para los tratados bilaterales o acuerdos. El instrumento multilateral no es un acuerdo "multilateral" en el sentido tradicional. El mismo facilita la base para un paquete integrado de los tratados bilaterales. Una parte en el Acuerdo multilateral sólo estaría obligado por el Acuerdo vis á vis las partes específicas con las que está de acuerdo en obligarse. Así, una parte que desee obligarse por el Acuerdo multilateral debe especificar en su instrumento de ratificación, aprobación o aceptación de la parte o partes vis-à-vis que desea ser unida. Acontecido, lo antes expresado entra entonces en vigor originando derechos y obligaciones, sólo entre las partes que mutuamente se han

⁴⁶⁶ Cfr. Cfr. Borrego Santiago, M., *Los Acuerdos de Inter...* cit., p. 10

⁴⁶⁷ Cfr. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, de la OCDE disponible en formato PDF en ingles en: <http://www.oecd.org/>

identificado unos a otros en sus instrumentos de ratificación, aprobación o aceptación, cuya manifestación han consignado ante el depositario del Acuerdo. La versión bilateral está destinada a servir como un modelo para el intercambio bilateral de acuerdos de información. Como tal, las modificaciones en el texto podrán modificarse por acuerdo bilaterales para aplicar la norma establecida en el modelo⁴⁶⁸.

El MC OCDE en sus dos versiones, la multilateral y la bilateral, expresa los lineamientos mínimos para efectuar indagaciones tales como « acceso a la información bancaria, posibilidad de identificar a los beneficiarios efectivos de las sociedades, eliminación del principio de doble incriminación o interés doméstico...». Por otra parte, este instrumento requiere de los países adscritos a la OCDE y así como también de otras jurisdicciones comprometidas una efectiva interlocución en la aplicación de lo pautado en el Modelo de Convenio, y esto debe entenderse a título de recomendación no vinculante. El Modelo de Acuerdo sobre el intercambio de información con trascendencia tributaria estipula también que «los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la parte requerida seguirá siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información»⁴⁶⁹.

La OCDE prosigue en su labor y en *The OECD's Project on Harmful tax practices: the 2004 progress report*, da a conocer que de las iniciales y potencialmente 47 jurisdicciones perjudiciales, 18 fueron derogadas, 14 modificadas y 13 no encontradas perjudiciales, quedando sólo 2 regímenes que según los criterios de la OCDE podían ser calificados de perjudiciales. Cabe destacar que la no adhesión a los lineamientos establecidos en cuanto a transparencia e intercambio de información, fue la causa que indujo a la OCDE a mantener en su lista de paraísos fiscales a Andorra, Liechstentein, Libera, Mónaco

⁴⁶⁸ Cfr. *Agreement on Exchange of Inform...*, cit

⁴⁶⁹ Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria OCDE, 2002, artículo 1. De acuerdo a este modelo la Nación española ha concertado cuatro acuerdos de intercambio de información con Suecia, Francia, Portugal y Holanda.

e Isla Marshal. Luego, los países cooperativos con la política de intercambio auspiciada por la OCDE, intentaron en Berlín 2004, dentro de los lineamientos del *Global Forum on taxation*, definir las condiciones que habrían de regir lo que se ha calificado una igualdad de condiciones, es decir un campo equilibrado para lograr un intercambio efectivo de información justo. Estos trabajos, establecieron los fundamentos para que en 2005 en Melbourne, Australia, se evaluaran los progresos alcanzados en la materia de intercambio y transparencia, cuyos resultados fueron expuestos en 2006, a través del *Assessment by the Global forum on taxation*, complaciendo las cuestiones planteadas por las 82 jurisdicciones partes del informe. Seguido a todo esto, se generan una serie de informes para indicar las prácticas fiscales perniciosas, regímenes fiscales que han dejado de ser lesivos, así como también, otros que han pasado a serlo. El 26 de enero de 2006, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, aprueba un Manual que establece provisiones normativas de intercambio de información tributaria⁴⁷⁰.

A nuestro juicio, la importancia de los modelos de CDIs, en todas sus versiones y actualizaciones, así como también, de los modelos de tratados o acuerdos internacionales para el intercambio de información con trascendencia tributaria, que presenta la OCDE, trasciende el umbral de los países miembros de dicha organización, ya que su aceptación es bastante significativa dentro de los Estados no miembros de OCDE, estos documentos vienen a ser una guía ampliamente aceptada para la aplicación o consideración de suscribir CDIs propios, en estas naciones no alineadas al referido organismo.

Según una apreciación específica de una destacada doctrina⁴⁷¹, [...desde una óptica puramente internacional, el MC OCDE y sus Comentarios son auténticos “soft-law”: no poseen autentica fuerza normativa pero tienen indudable vocación de producir efectos en los ordenamientos nacionales]. Y es que MC

⁴⁷⁰ Cfr. Martínez Giner, L.A., *La protección jurídica del contribuyen...*, cit. pp. 37 y 38.

⁴⁷¹ Cfr. Martín Jiménez, A., “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos del contribuyente”, *Carta tributaria*, Monografía, 2ª quincena de noviembre, 20/2003, pp. 3 y ss.

OCDE y sus Comentarios se encuentran rigurosamente controlados [dentro de la OCDE a mecanismos de “peer review” o “peer pressure” es decir, a procedimientos que tienden a evaluar y hacer público en el seno de la OCDE hasta qué punto un Estado miembro cumple con los principios y “normas” que se derivan del MC OCDE y sus Comentarios]⁴⁷². Ahora bien, desde el punto de vista del ámbito español objeto central de nuestra investigación, los MC OCDE y sus Comentarios⁴⁷³, son no considerados tratados internacionales y que como tal ejerzan sus efectos en el ordenamiento interno, ya que los mismos no son publicados en el Boletan Oficial del Estado, como lo exige la norma Constitucional. Sin embargo, los tribunales españoles frecuentemente emplean los Comentarios del MC OCDE, cuando se trata de tomar en cuenta algunos CIDs, tal es el caso de la STS 6349/2000, Recurso No. 7103/1995 de julio de 2000, donde argumenta que la administración española está incuestionablemente obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE⁴⁷⁴.

Tomando en consideración el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, una parte de la doctrina considera que los Comentarios al MC OCDE forman el significado ordinario al que se refiere el artículo 31 al igual que el 32 del

⁴⁷² Obsérvese que el término *soft law* o “ley blanda” [se refiere a los instrumentos de cuasi-legal que no tienen ningún carácter jurídicamente vinculante, o cuya fuerza obligatoria es algo “más débil” que la fuerza vinculante de la ley tradicional, a menudo en contraste con la ley suave al ser referido como “duro ley”. Tradicionalmente, el término “ley blanda” se asocia con el derecho internacional, aunque más recientemente se ha trasladado a otras ramas de la producción nacional la ley también]. Wikipedia, Disponible; http://en.wikipedia.org/wiki/Soft_law. En cuanto a [“peer review” o “peer pressure”], expresa revisión por pares o presión de grupo, como arriba se señala evalúa si un miembro cumple con los principios y normas establecidos por la OCDE.

⁴⁷³ Comentarios de la OCDE, vienen a ser recomendaciones a los países miembros o no miembros y organismos internacionales. Las Reglas de Procedimientos de la OCDE establecen que la recomendaciones emitidas de conformidad con el artículo 5 de la Convención de la OCDE, deben contar con la aprobación de los países miembros para que se considere conveniente su implementación. Por lo tanto, puede afirmarse que los Comentarios al MC OCDE son recomendaciones adoptadas por el Consejo de la OCDE cuya implementación es dejada a la discreción aprobatoria de los países miembros.

⁴⁷⁴ Vid. TS. Sala de lo Contencioso, Nº Recurso: 7103/1995 de Fecha: 29/07/2000, donde el máximo tribunal expone [La Administración española está incuestionablemente obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE, puesto que no ha formulado reserva alguna, y como es indudable que la ganancia de capital, según nuestro Derecho interno (Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), se ha generado por una aportación social “in natura”, la consecuencia es que corresponde al Estado Alemán el derecho a gravar tal ganancia de capital, si la hubiere, pues esta determinación corresponde a Alemania, de acuerdo con su Derecho interno].

Convenio antes aludido, al punto de afirmar que el MC OCDE y su Comentarios no son elementos interpretativos sino verdaderas normas internacionales. Sin embargo, hay dentro de la doctrina quienes son opuestos a tales afirmaciones y a su vez opinan que «...los esfuerzos por meter con calzador los Comentarios en alguno de los párrafos de la regla general de interpretación o en la regla relativa a los medios suplementarios de interpretación son equivocados...»⁴⁷⁵. Luego, debe tomarse en cuenta que ajeno a la intención de los redactores de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, es el hecho, de que su contenido fuese utilizado como principios y máximas que deberían asumirse para interpretar ciertas normas de Derecho internacional, por lo cual, en la interpretación de los CDIs se debe remitir esta tarea a otro material para resolver las dudas que surjan en relación a su texto, sin necesidad, de que se le busque acomodo en lo que Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados estipula como contexto o medios suplementarios de interpretación de un tratado. Los Comentarios al MC OCDE vigentes en la ocasión de la suscripción de un CDI que sigue las reglas de la OCDE, son evidentes y seguros indicadores de la intención de las partes contratantes, por lo cual, deberán ser considerados a la hora de interpretar los preceptos dudosos del tratado, sin necesidad de realizar una introspección sobre el acomodo o no de los Comentarios en cuestión en la CVDT.

3.2. El Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas

La Organización de Naciones Unidas fue pionera en asumir los lineamientos establecidos por la Sociedad de Naciones para la resolución de los conflictos tributarios internacionales que pudieran surgir entre las naciones.

⁴⁷⁵ Cfr. “Ward, D.A., The role of the Commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process”, *Bulletin for international Fiscal Taxation*, Vol. 60, No. 3, March, 2006, p. 98.

Para una atenta doctrina de la especialidad tributaria internacional⁴⁷⁶ la Resolución 1273 (XLIII) de 4 de agosto de 1963 del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, ECOSOC, propicio la creación de un Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y Estados en desarrollo. Este grupo estaba integrado por administradores fiscales designados por autoridades gubernamentales de distintos países, cuya actuación la ceñía su capacidad personal, por lo tanto, sus decisiones no eran vinculante para los gobiernos que los había nombrado. A su vez, los países no que no habían designado algún experto podían enviar observadores en su representación. El grupo en cuestión se reorganiza y amplía pasando a denominarse como Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria en 1980, por Resolución 1980/12 de 28 de abril de 1980 del ECOSOC, su integración obedeció al siguiente orden: diez miembros de administraciones tributarias de naciones desarrolladas y quince de países en vías de desarrollo y economías en transición. La tarea primordial de este grupo era indagar mediante consultas realizadas a las agencias tributarias de cada nación, la forma mediante la cual se podía propiciar la materialización de convenios fiscales bilaterales entre países desarrollados y en desarrollo, al igual que cualquier otra cooperación que pudiera surgir en relación a los tributos. Teniendo como misión no sólo la de explorar mediante consulta con las agencias internacionales interesadas, los medios y vías para facilitar la conclusión de convenios fiscales bilaterales entre países desarrollados y en desarrollo, sino también la cooperación en materia tributaria. Como resultado de esta actividad surge el Modelo de Convenio de la ONU de 1980, concebido para someter la resistencia de algunos Estados a participar en los procesos de negociación y firma de convenios fiscales para erradicar la doble imposición, bajo la primicia de tal situación no convenio a sus intereses.

⁴⁷⁶ Cfr. García Prats, F.A., "Los modelos de convenio, sus prin..., cit. pp. 104 y 105.

Acreditados doctrinarios de la especialidad tributaria internacional ⁴⁷⁷ consideran que el Grupo al cual se le encomendó la elaboración del MC ONU, estuvo instimulado por el trabajo desarrollado por la OCDE, donde cabe resaltar la influencia jurídica que condiciona la posibilidad de implementar una cooperación interadministrativa efectiva, con miras a la acertada aplicación y cumplimiento de los requerimientos materiales del sistema tributario que corresponda. Determinado el alcance de su aplicación, la doctrina establece diferencias que se destacan en el artículo 26 del MC ONU y en los comentarios del mismo, siendo la primera relacionada al reconocimiento manifiesto en cuanto a la finalidad de prevención y erradicación del fraude fiscal que tiene el incentivo a intercambiar información tributaria en el MC ONU quedando de manifiesto una doble finalidad de información «...por un lado, la correcta aplicación de las disposiciones del convenio de doble imposición y, por otro, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional». La segunda diferencia, es evidente cuando se circunscribe la necesidad de mantener secreta la información. Para el MC ONU, calificar como restringida la información recibida de otro Estado, sólo es viable cuando la información estuviera calificada como secreta por el Estado que la facilite, por lo que se considera que el MC ONU, a pesar de que auspicia la confidencialidad, se puede apreciar que menos restrictivo en lo referente al acceso de los datos. Como tercera diferencia, se puede señalar la incorporación de una frase al final del primer apartado del artículo 26 del MC ONU, que insiste en el papel esencial de las autoridades correspondientes en la aplicación de las disposiciones existentes sobre intercambio de información, siendo necesario proporcionar a dichas autoridades de las amplias facultades al respecto. Así, se puede afirmar que el MC ONU se asemeja de manera sustancial al MC OCDE en lo relativo al intercambio de información con trascendencia tributaria.

En Octubre de 2008, los “Estándares OCDE para el Intercambio Internacional de Información con Fines Tributarios” recibieron la solidaridad del

⁴⁷⁷ Cfr, Merino Espinosa, M., Nocete Correa, F., “El intercambio de inform...”, cit. p. 148.

“Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Tributaria de las Naciones Unidas”, como atrás se ha relatado al igual que en esta Organización, el Grupo encargado de elaborar el modelo de Convenio Tributario ONU se inspiró en la labor y trabajo desarrollados por la OCDE. A su vez, el contenido del artículo 26, y sus Comentarios, previsto por el MC ONU 2011, fue aprobado durante la cuarta sesión anual del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU en 2008. En relación al artículo sobre intercambio de información, se adopta el texto del Modelo de Convenio de la OCDE vigente a partir de 2005, en tal sentido permanecen la mayoría de las diferencias que lo caracterizaban desde 1980. Los Comentarios del artículo 26 MC ONU 2011, destacan la relevancia de los Comentarios de la OCDE a la hora de pasar a interpretar su contenido, así el intercambio previsto por el MC ONU pretende ser más amplio que el establecido por el Modelo OCDE. De igual forma, los Comentarios del MC ONU, señalan específicamente las modificaciones adoptadas, su objetivo y su interpretación, buscando suministrar la explicación de los cambios que con miras de aclarar determinadas cuestiones, expandir el ámbito de aplicación del artículo o limitar las excepciones a la obligación al intercambio⁴⁷⁸.

3.3. Las Directivas de la UE, en el intercambio de información

La Unión Europea, considera doctrinalmente como entidad geopolítica aglutina en su seno una gran parte de las naciones del continente europeo. Su gestión se basa esencialmente en una serie de tratados de carácter obligante para sus Estados miembros entre los cuales, a nuestro entender, adquieren gran relevancia todos aquellos están dirigidos a la cooperación económica, al sistema financiero y comercial, la educación, la seguridad, la defensa, la justicia, la libre circulación entre los países de la Unión para su nacionales, así como también, a fomentar la cooperación entre las Administraciones tributaria de la Unión. La diversidad de tratados, que se suscriben dentro de esta Comunidad, vienen a

⁴⁷⁸ Disponible en: <http://www.un.org/es/ecosoc/>

conformar un ordenamiento jurídico comunitario, del cual surge las denominadas Directivas⁴⁷⁹, en las cuales centraremos nuestra atención, en aquellas destinadas regular y dirimir las actividades de índole impositivo de sus integrantes.

Para una atenta doctrina dedicada a la fiscalidad europea⁴⁸⁰, el enunciado ordenamiento comunitario, adquiere su autonomía por notas características que lo distinguen como un sector del Derecho aparte de los ordenamientos de las naciones que conforman la Unión. Lo antes expresado se origina por el efecto directo que tienen algunas normas que surgen de dicho ordenamiento, ante la presencia de determinadas circunstancias, tales como, primacía sobre las normas de los Estados miembros y el hecho de que el incumplimiento del derecho comunitario o su no aplicación trae consigo, responsabilidades para el Estado incumplidor. Así, las jurisprudencias generadas del TJUE se despende, [...el ordenamiento comunitario rompió sus lazos con el ordenamiento estatal, se configuró como un ordenamiento autónomo del nacional, con conceptos y métodos de interpretación propios y específicos (necesidad de atender a las distintas versiones lingüísticas de las normas comunitarias y preeminencia de las interpretaciones teleológicas y contextuales)]. Estas notas, que caracterizan el ordenamiento comunitario, y que en su caso, especialmente se generan para la interpretación de los tribunales nacionales, así como también, de las Administraciones tributarias, establecen derechos para los contribuyentes que los tribunales de la naciones integrantes de la Unión deben salvaguardar frente a la gestiones de las Administraciones tributarias respectivas.

⁴⁷⁹ La Directiva es una disposición normativa de Derecho comunitario que vincula a los Estados de la Unión o, al Estado destinatario en la consecución de resultados u objetivos concretos en un plazo determinado, dejando, sin embargo, a las autoridades internas competentes la debida elección de la forma y los medios adecuados a tal fin... la directiva, que además de comunitaria es, por virtud de los Tratados, interna y propia de los ordenamientos jurídicos nacionales, pero que requiere de un complemento normativo de los Estados para su efectiva implementación, se lo denomina jurídicamente transposición al Derecho nacional. Disponible: [http://es.wikipedia.org/wiki/Directiva_\(Derecho_de_la_Uni%C3%B3n_Europea\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Directiva_(Derecho_de_la_Uni%C3%B3n_Europea))

⁴⁸⁰ Cfr. Martín Jiménez, A., "Introducción: Imposición directa y derecho comunitario", en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Coord. Carmona Fernández, N., Valencia, CISS, 2011, p. 790.

Básicamente, son tres campos que toma en cuenta primordialmente la UE para la aplicación de los tributos dentro de la comunidad, lo que concierne al intercambio entre los Estados, sobre información tributaria, los controles establecidos multilateralmente y la asistencia en lo que concierne a la recaudación. Luego, para atender estos campos se fueron generando directivas, que se indican a continuación sólo enunciativamente para que visualice como fueron evolucionando: en primer lugar se emite la Directiva 77/799/CEE del Consejo, del 19/12/1977, referida a asistencia mutua que debe propiciarse entre las autoridades correspondientes de cada Estado de la UE, en lo que concierne a los impuestos directos y de aquellos referidos a las primas de seguros, seguidamente dada a la insuficiencia de la misma surgieron otras Directivas con la intención de ir modificando e incluyendo nuevos temas, tales como, la Directiva 79/1070/CEE del Consejo, del 06/12/1979, que modifica la Directiva antes indicada.

En fecha 25/02/1992, se emite la Directiva 92/12/CEE del Consejo, referida al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objetos de impuestos especiales; la Directiva 2003/93/CE del Consejo, del 07/10/2003 relativa a la asistencia mutua, en el ámbito de los impuestos directos e indirectos; la Directiva 2004/56/CE, del 21/04/2004, relativa a la asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre el consumo y de los impuestos sobre primas de seguros; la Directiva 2004/106/CE , del 16/11/2004, relativa a la asistencia mutua, en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre primas de seguros, y finalmente la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Resáltese que la Directiva 76/308/CEE, dada su múltiples modificaciones como se puede apreciar abajo, indujo a la UE a codificar los cambios en una nueva norma, motivo por lo cual surgió la Directiva 2008/55/CE del Consejo, del

26/05/2008. Importante también es considerar, la Directiva 2003/48/CE, del 03/06/2003, sobre fiscalidad en rendimientos de ahorro en forma de pago de intereses que introdujo novedades en relación a la información de terceros cuando están en otro país miembro. De igual forma, complementan la cooperación administrativa el Reglamento 1798/2003 para el IVA y Reglamento 2073/2004 para los Impuestos especiales⁴⁸¹.

A nuestro juicio, las diversas Directivas a las cuales se hace referencia anteriormente respaldan la intención constante UE, de renovar y actualizar las normas tributarias que han de difundir entre sus Estados miembros, dando un impulso decidido a la cooperación de las Administraciones tributaria comunitaria en todos los ámbitos, de manera prioritaria en todo lo que compete al intercambio de información entre éstas.

Las nuevas normas tributarias que han entrado en vigor dentro de la UE en los años 2012 y 2013, modifican relevantemente las directrices contenidas la

⁴⁸¹ Cfr. Lasarte López, R., *El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de los tributos. La doctrina del TJUE en los años 2003-2012*, Madrid, Centro de estudios Financieros, 2014, pp. 7 y ss., quien también destaca que en el ámbito de la asistencia mutua la Directiva 77/799/CEE, ha sido la norma más importante, pero no la única, con antelación la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de fecha 15/03/1976, reguló la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a ciertos cánones, cotizaciones e impuestos. Sufriendo varias modificaciones, en: la Directiva 77/794, del 04/11/1977, con modos prácticos para aplicar ciertas disposiciones de la Directiva 76/308 CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos que resulten de operaciones del FEOGA, exacciones agrícolas y de derechos de aduana; la Directiva 79/1071/CEE del Consejo, del 06/12/1979, referentes asistencia mutua de operaciones del FEOGA; la Directiva 85/479/CEE de la Comisión, contiene algunos modos prácticos para aplicación de la Directiva 76/308/CEE, referida a asistencia en operaciones de crédito del FEOGA; la Directiva 86/489/CEE de la Comisión, del 24/09/1986, modifica la Directiva 77/794/CEE, fijando modos prácticos para determinadas disposiciones de la Directiva 76/308/CEE, por operaciones de crédito del FEOGA, exacciones agrícolas y derechos de aduana. Ya con fechas más recientes también se refieren al tema de la asistencia mutua en materia de cobros de créditos que resulten de operaciones que formen parte del sistema de financiación del (FEOGA)Fondo Europeo de Orientación y garantía agrícola, exacciones agrícolas y de los derechos de aduana, surge la Directiva 2001/44/CE del Consejo, del 15 de junio de 2001, en relación al impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales, también, se emite la Directiva 2002/94/CE de la Comisión, de 9 de diciembre de 2002, fijando normas para determinadas disposiciones a la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes en ciertas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, sustituyendo a la Directiva 77/794/CEE que tenía modalidades prácticas para la aplicación de la Directiva 76/308, ya que la asistencia mutua en lo que se debía comunicar, la notificación del destinatario, la adopción de medidas cautelares y el cobro de créditos en nombre de la autoridad requirente.

Directivas 77/799/CEE y 76/308/CEE, originando su derogación. Estas nuevas normas implican un connotado avance en materia de procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito europeo, que la doctrina⁴⁸² califica por encima de los ofrecidos por la OCDE, de cuyos trabajos no se puede negar su calificación y afinación en la materia. Así, las nuevas medidas en materia tributaria propiciadas por UE, se han fundamentado principalmente en lo que se refiere a la asistencia mutua en materia de recaudación en el contenido de la Directiva 2010/24/UE, del 16/03/2010, tratándose aquí lo que concierne a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos de determinados impuestos y derechos, propiciando un gran avance para afianzar los derechos económicos, resguardando el cobro tributario de manera tal que este no esté limitado por el hecho de pertenecer a un Estado diferente a aquel donde reside el obligado a su pago. Esta nueva norma, establece mecanismos para la interrelación entre los Estados de la UE, afianzando la eficacia en la prestación de asistencia cabalmente, sin embargo, era exigua tras la aprobación de la norma que la complementa distinguida como la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

3.4. Las Directivas 2011/16/UE del Consejo

El desplazamiento cada vez mayor de los sujetos pasivos en búsqueda de una remuneración más atractiva para sus inversiones, el auge de las transacciones entre naciones, así como, la internacionalización de los instrumentos financieros, obstaculiza la gestión adecuada por parte de los Estados de la UE de los impuestos adeudados. Esta situación y el efecto multiplicador que la caracteriza entorpecen las actividades de los sistemas fiscales, lo cual aunado a la doble imposición, propician la evasión y el fraude fiscal. Son estos los motivos más sobresalientes que se desprende de los considerandos incorporados al

⁴⁸² Cfr. Lasarte López, R., *El intercambio de inform...* cit., p.13, el cual se retoma en este párrafo, en aras de continuar interpretando su interesante relato sobre la evolución de las normas tributarias dentro de la UE, la cual culmina con la Directiva 2011/16/UE, que se sitúa como la más recientemente dictada al momento de nuestra indagación y que él define como un complemento necesario de su antecesora y la que deroga la Directiva 77/799/CEE.

comienzo de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, que indujeron a derogar la Directiva 77//99/CEE, la cual ha estado vigente para todo lo que concierne al intercambio de información entre las Administraciones tributarias de las Naciones adscritas a la UE. Y aunque esta norma surge para ser aplicable a lo relacionado a los impuestos directos e indirectos, quedan por fuera el IVA y los Impuestos Especiales debido a que los mismos son regulados por Reglamentos comunitarios específicos.

Para un destacado conocedor del acontecer normativo tributario dentro de UE⁴⁸³, a pesar del carácter general de los sistemas contenidos en esta Directiva, la misma se orientan especialmente para salvaguardar e imponer su efectividad sobre lo relacionado a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, sin embargo, aparejadas a ésta, existen unas disposiciones específicas de intercambio de información que atañe a determinados tributos y rentas. Luego, se puede afirmar que el alcance de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en la regularización de las actividades tributarias entre los países de UE no es ilimitado y en tal sentido esta doctrina considera, que a pesar de que el artículo 2 de la Directiva en cuestión establece claramente que su ámbito de aplicación abarca «...a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre»⁴⁸⁴, esta

⁴⁸³ Cfr. Tovillas Morán, J.M., “La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Quincena Fiscal NÚM 10*, Mayo 2013, pp. 21 y ss.

⁴⁸⁴ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo de fecha 15 de febrero de 2011, de cuyo articulado destacamos disposiciones generales relativas a su objeto en su artículo 1.1 «La presente Directiva establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2». A su vez, en el artículo 2 donde se desarrolla el ámbito de aplicación la norma establece« 1. La presente Directiva se aplicará a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la Directiva no se aplicará al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros. La presente Directiva tampoco se aplicará a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo, o a los organismos de derecho público de la seguridad social. 3. En ningún caso podrá interpretarse que los impuestos a que se refiere el apartado 1 incluyen: a) tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas; b) derechos de carácter contractual, como el pago por

indicación normativa parece no ajustarse a la realidad. La correcta glosa de la norma facilita observar cómo se excluye de la parte objetiva de esta Directiva la cooperación administrativa relacionada al IVA, los impuestos especiales, como arriba se indica, a lo que cabe agregar aquí los aranceles de aduana. Estos gravámenes, estarán regulados por la Directiva 2003/48/CE, del 03/06/2003, complementan la cooperación administrativa los reglamentos ya mencionados 1798/2003 para el IVA y 2073/2004 para los Impuestos especiales.

Otra atenta doctrina estudiosa de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁴⁸⁵, considera la Directiva 2011/16/UE del Consejo, incluye en su contenido normas mínimas, que no son un obstáculo para que los Estados miembros convengan entre si términos de cooperación más eficaces mediante la implementación de acuerdo bilaterales y multilaterales⁴⁸⁶. Las formas de intercambio de información entre las diversas Administraciones tributarias que conforman la UE, se estipulan en el Capítulo II de la Directiva en comento, en su contenido también se observa, el intercambio de información previa solicitud y se estipula la obligatoriedad del intercambio automático de información, quedando planteado de igual manera, los requisitos que debe reunir intercambio espontáneo de información.

Para la doctrina⁴⁸⁷, la innovación unas de las primicia en esta Directiva, es el fomentar primordialmente el desarrollo y aplicación del intercambio automático de información, lo cual implica un giro o cambio en la concepción existente en la

los servicios públicos. 4. La presente Directiva se aplicará a los impuestos mencionados en el apartado 1 percibidos en el territorio en el que sea de aplicación el Tratado, en virtud de lo previsto en el artículo 52 del Tratado de la Unión Europea. Disponible en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:ES:PDF>

⁴⁸⁵ Cfr. Montero Domínguez, A., "Comentario a la nueva Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *Carta Tributaria monografías*, CISS, 1ª quincena de mayo, 9/2014, pp. 3 y ss.

⁴⁸⁶ Obsérvese como corolario de lo expuesto por esta doctrina el convenio suscrito en fecha 08/01/2015, entre España y Andorra para evitar la doble imposición fiscal ya que, entre otros aspectos, permitirá ampliar el intercambio de información fiscal para impedir el fraude.

⁴⁸⁷ Cfr. Tovillas Morán, J.M., "La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria", *Quinc...* cit., pp. 22 y ss.

Directiva 77/799/CEE, ya que en la misma se utilizaba preferentemente el intercambio de información previo requerimiento entre las Administraciones tributarias de la UE, siendo el intercambio automático de información, para ese entonces, la alternativa a materializar posterior a un acuerdo logrado entre los Estados, situación la cual no se concretaba.

En este orden de ideas y haciendo uso de la prevalencia que la Directiva 2011/16/UE del Consejo dispone sobre las formas más recomendables de intercambio de información, se pasa a considerar cada uno de los tipos de intercambio establecidos en esta reciente norma.

En tal sentido, esta norma establece en su artículo 8, el ámbito de aplicación y condiciones de la obligatoriedad del *intercambio automático de información*. Siendo este definido en el contenido del artículo 3.9 de la referida Directiva como «...la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad». Este intercambio automático, requiere lógicamente el empleo de la tecnología, es decir, que la operación se realiza a través de la utilización de medios telemático o informáticos contentivos en sus base de datos de los expedientes digitalizados de los obligados tributarios, así como también, de cualquier otra información referente a estos obligados tributarios que se haya incluido en la base de datos del órgano administrativo designado por el Estado miembro para tal fin, mediante un formato normalizado según lo estipulado en la Directiva. Luego, como bien indica la Directiva en cuestión, la información que se requiere es general de todas las Administraciones tributarias del Estado. Así, en el caso de la Nación española, las disponibles en las Administraciones de las provincias, las localidades, las comunidades autónomas y el Estado Central, siendo esta última, la AEAT, la oficina predeterminada de enlace con el resto de las otras oficinas de enlace de la UE⁴⁸⁸.

⁴⁸⁸ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo, del 15 de febrero de 2011, artículos 20 y 2. Disponible en: <http://portaljuridico.lexnova.es/legislacion/JURIDICO/52898/directiva-2011-16-ue-del-c...>

En cuanto a la información a intercambiar, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 8 de la Directiva que nos ocupa⁴⁸⁹, la misma se basa en un cronograma que estableció, los períodos impositivos a partir del 01/01/ 2014 en relación con las personas con domicilio en otro Estado miembro, concerniente a variadas categorías de rentas y elementos patrimoniales que estipula el recién referido artículo, que la doctrina considera heterogénea desde un punto de vista material, lo cual genera diferencia entre los Estados, en lo que corresponde a la calificación de estas en lo relacionado a la tributación de la renta, considerando que esta circunstancia puede surgir en las rentas de las personas físicas, debido a que en lo que respecta a las personas jurídicas no se generan problemas diferenciados de liquidación. En busca de una solución la calificación de la renta y de los elementos patrimoniales se regirá con acomodo a la legislación interna de cada Estado que participa en el intercambio. Este nuevo sistema de intercambio entra en vigencia el 01/01/2015, establece una serie de plazos que se han estipulado con antelación para la ejecución de los envíos de información y se deduce que el suministro de la información tributaria debe tener una frecuencia no menor de un año, en el cual el criterio doctrinal coloca a la Nación española en su ejecución, como una de las Administraciones tributarias más aventajadas por la calidad de su sistema de base de datos de información. Se hace importante destacar, que en cuanto a la titularidad de los bienes inmuebles, su registro administrativo viene a representar una base de datos equivalente a un catastro inmobiliario, a nuestro entender, internacional⁴⁹⁰.

⁴⁸⁹ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo ..., cit., artículo 8.

⁴⁹⁰ Para todo lo que concierne al presente párrafo véase Tovillas Morán, J.M.: *La dimensión aplicativa de la Direc...* cit., pp. 24 y 25, quien por una parte en lo relacionado a las rentas y elementos patrimoniales que el artículo 8 enumera como sujetos al intercambio automático de información, a saber: [a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director (habría que interpretarlo como retribuciones derivadas del ejercicio del cargo de administrador, de miembros del Consejo de Administración o de pertenencia al órgano de representación de una entidad dotada de personalidad jurídica); c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios]. Advierte que no quedan incluidas las rentas derivadas de las actividades profesionales. Por otra parte, en lo que respecta a la ventaja que la AEAT tiene como oficina estatal de enlace en el intercambio de información exigido por la Directiva, explica que la misma radica en lo completa que es su base de datos sobre la principales categorías de rentas de trabajo dependiente, así como también,

Otro punto significativo, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, a nuestro juicio, es el referente al régimen jurídico que impera en la información enviada por un Estado miembro y recibida por otro Estado de la Unión, a tal efecto, se debe considerar lo establecido en la Directiva, la cual dispone que la información se caracteriza por el secreto oficial y tiene «la protección que la legislación nacional del Estado miembro que la haya recibido otorgue a la información de la misma naturaleza».

También, corresponde tomar en cuenta el valor que como medio de prueba, pueda atribuirse a la informaciones y otros documentos que se anexen que provengan de un Estado miembro y las reglas que se le apliquen a la información recibida por parte del Estado receptor, a tal respecto en el contenido de la Directiva se puede apreciar que toda la información enviada y sus conexos se equiparan a la información y documentos que se generen en el propio Estado receptor, es decir, la información enviada se equipara a la información que se consigue y produce en el Estado receptor, en cuanto a su valor legal. De acuerdo a lo que se estipula en esta norma se deduce, que los órganos a quienes compete la acción en los Estados miembros, pueden alegar como elemento de prueba al igual que la información transmitida todos los restantes elementos que la acompañen de conformidad con lo establecido en este referido artículo de la Directiva⁴⁹¹.

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, también establece que previa autorización del órgano competente de un Estado miembro que transmita información de acuerdo a esta Directiva, cuando sea permisible en la legislación vigente del Estado miembro que recibe la información, dicha información y los complementos recibidos en virtud de la Directiva en cuestión, podrán usarse para

de las retribuciones de consejeros y de las pensiones por medio de los modelos 190 y 296, al igual que los rendimientos de los contratos de seguro con la implementación del modelo 188. Resaltando a su vez, que en todas estas declaraciones se observa el titular de la renta, el pagador, el importe de la renta y de la retención de haberse practicado en la fuente.

⁴⁹¹ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo..., cit., artículo 16 y 16.5.

otros fines adicionales a los mencionados en el apartado 1. La autorización se concederá siempre y cuando la información pueda utilizarse con fines semejantes en el Estado miembro de la autoridad competente que transmite la información⁴⁹².

De igual forma, en el contenido de la Directiva que nos ocupa se establece otra forma de utilizar la información. El mismo estipula que en la oportunidad que la autoridad competente de un Estado miembro, aprecie que la información recibida de la autoridad competente de otro Estado miembro le puede ser útil, para los fines descritos en el apartado 1, a la autoridad competente de un tercer Estado miembro, podrá darla a esta última, siempre y cuando dicha comunicación se atenga a las normas y procedimientos previstos en la presente Directiva e informará a la autoridad competente del Estado miembro de origen de la información sobre su deseo de compartirla con un tercer Estado de miembro. El Estado miembro de origen de la información podrá oponerse a ello dentro del plazo de diez días hábiles a partir de la fecha de recepción de la comunicación del Estado miembro que desea compartir la información⁴⁹³.

Del contenido de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, se desprende que un Estado miembro que reciba de un tercer país información que, tenga relación con la administración y aplicación del Derecho interno de dicho Estado miembro en lo que concierne a los impuestos aludidos en el artículo 2 de la Directiva en cuestión, podrá, según esté autorizado en virtud de un acuerdo suscrito con ese tercer país, proporcionarla a las Administraciones de los Estados miembros cuya utilidad le sea pertinente, así como a cualquier autoridad requirente. El facilitar la información obtenida a un tercer país, de común acuerdo con la normativa nacional de transmisión de datos personales a terceros países, está condicionada a que el Estado miembro donde se originó la información acceda a través de su órgano competente a que el intercambio se efectúe, comprometiéndose el tercer país afectado a ofrecer la cooperación requerida para reunir pruebas sobre la

⁴⁹² Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo..., cit., artículo 16.2.

⁴⁹³ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo..., cit., artículo 16.3.

condición irregular e ilegal de operaciones que suponen infringe o eluden el ordenamiento tributario⁴⁹⁴.

Por otra parte, se hace necesario considerar que la Administración requerida de un Estado miembro deberá facilitar a la Administración requirente de otro Estado miembro, la información a que estipula el artículo 5 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, siempre que el órgano requirente haya agotado todas las fuentes habituales de información que podrían estar a su alcance en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin esto arriesgue en forma negativa a sus fines. No es obligatorio para un Estado miembro comunicar la información o realizar la investigación, si esto infringe la legislación del Estado a cual se le requiere, a su vez el Estado requerido puede negarse a facilitar la información, cuando el Estado requirente no pueda satisfacer al primero lo mismo por motivos legales. De igual manera, se denegará la información en situaciones que supongan la difusión de una información reservada comercial, industrial o profesional. A tal efecto, se debe informar a la autoridad requirente por cuales motivos se deniega la información⁴⁹⁵.

Con el objeto de salvaguardar la efectividad del sistema de intercambio de información con trascendencia tributaria la Directiva 2011/16/UE del Consejo, establece que los Estados miembros, conjuntamente con la Comisión llevarán un seguimiento a la actividad del dispositivo establecido en relación a la cooperación administrativa que debe materializarse entre los Estados miembros, la cual motiva la emisión de la Directiva en cuestión. Así, los Estados miembros, deberán manifestar a la Comisión sus inquietudes u opiniones sobre el desenvolvimiento del sistema establecido, de cara a colaborar en la evaluación de la eficacia de la cooperación administrativa prevista en la Directiva en relación con la lucha contra los flagelos de la evasión y el fraude fiscal. De igual forma, los Estados miembros

⁴⁹⁴ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo..., cit., artículo 24.

⁴⁹⁵ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo, del 15 de febrero de 2011, artículo 17. Disponible en: <http://portaljuridico.lexnova.es/legislacion/JURIDICO/52898/directiva-2011-16-ue-del-c...>

deberán consignar a la Comisión su evaluación sobre el desempeño del intercambio automático de información, ambos informes deberán consignarse antes del 01/07/2017, y la posible extensión del mismo a otras rentas como dividendos, ganancias de capital y cánones. La Comisión, mediante la implementación de un procedimiento emitirá una lista de una serie de datos estadísticos que los Estados miembros tendrán que facilitar para evaluar esta nueva Directiva, cuyo contenido será confidencial, el producto de todo este procedimiento, podrá ser remitido a estos Estados, bajo secreto oficial⁴⁹⁶.

En lo que compete al ámbito de la cooperación interadministrativa, pero con una data más antigua que la modalidad que atrás acabamos de desarrollar, está la *información previa petición, solicitud o requerimiento*, esta modalidad también es considerada dentro del contenido de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en su artículo 5, la cual se puede interpretar como una petición del órgano requirente de un Estado miembro y debido a la cual el órgano requerido de otro Estado miembro, está en el deber de comunicar toda la información significativa o trascendental que esté en su posesión o que la haya obtenido como resultado de una investigación administrativa. En la búsqueda de la información o de la investigación administrativa solicitada, la autoridad requerida deberá asumir los mismos procedimientos que si actuase por iniciativa propia o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro.

De la Directiva en estudio, se desprende que los requerimientos de información y de investigaciones administrativas y las contestaciones, los acuses de recibo, la información general adicional, así como también, las declaraciones de incapacidad o denegación, se deben transmitir siempre que sea posible mediante un formulario normalizado adoptado por la Comisión de acuerdo con el procedimiento establecido. A su vez, se hace importante destacar, que las naciones miembros de la UE no podrán negarse a facilitar la información por el

⁴⁹⁶ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo... cit., artículos 23 y 8.5

hecho de estar a disposición de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe como intermediario o agente fiduciario, o debido a que esté relacionada con la participación en el capital de una persona. Sin embargo, esta nueva Directiva dispone que un Estado miembro podrá negarse a facilitar la información cuando la misma este referida a periodos impositivos anteriores al 01 de enero de 2011. Por otra parte, la autoridad requerida deberá acusar recibo de la solicitud en un plazo de siete días hábiles y deberá facilitar la información a la mayor brevedad posible y en un plazo no superior a los seis meses a partir de la recepción de la solicitud. No obstante, si la autoridad requerida ya dispusiera de dicha información, el plazo para la comunicación quedará limitado a dos meses, sin embargo, en caso especiales la autoridad requirente y la autoridad requerida podrán establecer plazos diferentes, Resáltese también que en las anteriores Directivas, se estipulaba indeterminadamente «lo antes posible» y en la actual que analizamos los plazos son más concretos⁴⁹⁷.

Según un destacado conocedor del acontecer normativo tributario dentro de UE⁴⁹⁸, una de las características más relevantes de esta modalidad de la cooperación interadministrativa de intercambio de información previa petición, que observa como una invocación está en el recurso que tiene el Estado requirente de motivar su solicitud, es decir, explicar las razones que lo llevan a que se ejecute una investigación administrativa concreta, lo cual no significa que el Estado requerido esté obligado a ello, toda vez que el mismo mantiene la discrecionalidad respecto al asunto que motiva la solicitud, solamente le corresponde informar de inmediato a la autoridad requirente de las razones que fundamentan el inicio o no de la comprobación. Luego, por investigación administrativa concreta, que en el contenido de la Directiva no se explica, la doctrina lo interpreta como un procedimiento de índole administrativo a través del cual las instituciones Administrativas utilizando la información ya existente en su archivos además de

⁴⁹⁷ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo... cit., artículos 20; 5; 7; 26.2; 18.2; 7.1;

⁴⁹⁸ Cfr. Tovillas Morán, J.M., "La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria", *Quinc...* cit., pp. 29 y ss.

otra serie de datos requeridos a los obligados tributarios o a terceros, realizan el tratamiento de la información que provienen de las diversas fuentes de conocimiento a fin de regularizar la situación tributaria de algún ciudadano o entidad. También, debe tomarse en cuenta que las normas concernientes al intercambio de información de acuerdo a la doctrina «...no son originales de las Directivas integradas en el Derecho derivado de la Unión Europea sino que tienen su origen en la cláusula de intercambio de información previstas en los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE». De igual forma, se hace necesario destacar que la doctrina, nos indica que para afianzar la colaboración interadministrativa, el Reglamento de Ejecución (UE) número 11656/2012 de la Comisión de 06 de diciembre de 2012 estipula lineamientos para la ejecución de determinadas normas de la Directiva en comento, referentes a la cooperación administrativa fiscal presentado en su Anexo I un formulario que ha de ser utilizado por los Estados para sus requerimientos de información y solicitudes administrativas.

El intercambio espontáneo de información también se considera dentro del contenido de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en este tipo de intercambio la comunicación fluye de una manera no sistemática de un Estado miembro u otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa. A nuestro juicio, es una acción que expresa la intención voluntaria de cooperación y acatamiento leal, por parte de Estado miembro que suministra los datos al espíritu y razón que justifica la emisión de la Directiva en referencia y a la misma esencia de los lineamientos cooperativos que fundamentaron el origen de la UE. La regulación de esta modalidad, en esta Directiva que nos ocupa reafirma el contenido de la extinta Directiva 77/799/CE en lo concerniente a los presupuestos de hecho que habilitan el uso de esta manera de intercambio. La innovación que aporta es la regulación de la materialidad del procedimiento de ejecución de la misma como los plazos y formularios que deben ser empleados⁴⁹⁹.

⁴⁹⁹ Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo ..., cit., artículo 9. Cfr. También, Tovillas Morán, J.M., “La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Quinc...* cit., p. 31.

El contenido de esta nueva Directiva objeto de nuestra atención, estipula el alcance y requisitos del intercambio espontáneo de información. En tal sentido, se determina la obligación para las Administraciones tributarias de realizar el intercambio voluntario de información, en los casos que, la autoridad competente de un Estado miembro observe motivos que le permitan presumir que hay una reducción o una exención no normales de impuestos en otro Estado miembro. También, cuando un contribuyente reciba en un Estado miembro, una disminución o una exención fiscal que generaría un aumento del impuesto, al igual que una sujeción a la imposición establecida en otro Estado miembro. Atañe también a esta norma legal el hecho de que las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se realicen a través de uno o más países de manera que constituyan una baja de la tributación en uno u otro Estado miembro o en los dos. De igual manera, motiva el intercambio el hecho de que la autoridad competente de un Estado miembro tenga motivos para considerar la existencia de una disminución del impuesto producto de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas. Y en los casos que un Estado miembro, motivado por datos proporcionado por la autoridad competente de otro Estado miembro, acumule para sí informaciones que puedan ser de utilidad para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro⁵⁰⁰.

En relación a esta última modalidad de intercambio que se describe se hace necesario destacar que la Directiva proporciona la posibilidad, más no la obligación, para que los Estados utilicen la modalidad de colaboración entre las diversas Administraciones tributarias cuando las autoridades competentes aprecien que la información en su poder, puede interesar a las autoridades competentes de los demás Estados. Destaca la doctrina⁵⁰¹, que la novedad de esta modalidad está en el plazo de un mes que se fija para la ejecución de la transmisión de información en los casos que su remisión sea obligatoria. El plazo

⁵⁰⁰ Cfr. Vid. Directiva 2011/16/UE del Consejo... cit., artículo 9.

⁵⁰¹ Cfr. Tovillas Morán, J.M., "La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria", *Quinc...* cit., p. 31.

en cuestión se computará a partir de la fecha en que se obtuvo la información. Por su parte la Administración receptora dispone de diez días hábiles desde el momento que la obtiene para dar su acuse de recibo.

Como apéndice a lo expresado en relación a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, y en interpretación de lo aludido en la exposición de motivos de la misma, debe considerarse que esta nueva Directiva se basa en los logros de la Directiva 77/799/CEE, previendo una serie de medidas más claras y precisas de cara a normalizar la cooperación administrativa entre los Estados miembros cuando se amerite, para propiciar en lo que respecta al intercambio de información, una cooperación administrativa amplia entre estos Estados de la Unión. Así, bajo los lineamientos de una normativa más precisa se puede cubrir a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión, tomando en cuenta que cada vez son mayores las modalidades legales, no solo en las maneras tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino también en cualquier instrumento nuevo que pueda surgir de parte de los contribuyentes en los Estados miembros. De igual forma, que a través de este nuevo instrumento legal se hace posible la información no sólo de carácter general sino también particular. Por otra parte, se regula del retorno a la información en los supuestos de requerimiento de información expresa y de intercambio espontáneo.

Esta nueva Directiva propicia el aumento de la presencia de funcionarios de la Administración tributaria de un Estado miembro en el otro Estado miembro, incentivándose los controles simultáneos en relación a uno o varios contribuyentes por los que tengan mutuo interés las Administraciones de los Estados miembros. Se incentiva la cooperación también a la práctica de notificaciones de decisiones y actos adoptados por un Estado miembro a los contribuyentes establecidos o residenciados en otro Estado miembro. A nuestro juicio, la característica más relevante como ya se ha señalado que la coloca a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, es el hecho de que la misma deja claro que su contenido es mínimo, lo

permite mediante acuerdo o tratados asumir retos futuros, esta flexibilidad de la norma la coloca como un instrumento jurídico de punta muy acorde a las circunstancias que los nuevos tiempos cada vez más cambiante e impredecibles.

4. El intercambio de información entre la AEAT con la Administración tributaria EEUU, la Administración tributaria del Principado de Andorra y con el resto de las Administraciones tributarias de la Unión Europea y de otros países Europeo

Como ya se ha expresado, las relaciones que mantiene un Estado de derecho con la comunidad internacional están ceñidas a un ordenamiento jurídico-político, que en la gran mayoría de los casos tienen su fundamento y naturaleza en una Constitución en la cual se autoriza la realización de tratados o convenios para normalizar cualquier tipo de relación que surja.

El intercambio de información entre la AEAT y las agencias tributarias de otros países llena los requisitos antes expuesto, ya que la CE en su contenido, previene la realización de tratados o convenios suscritos por el Estado los cuales deberán ceñirse a los lineamientos establecidos en los artículos del 93 al 98 de esta Carta fundamental. En lo que concierne a la actividad tributaria los tratados o convenios suscritos por la Nación española deberán también regirse por las estipulaciones que establece la LGT, así como, por las directrices internacionales que rigen la modalidad del tratado se pretende asumir y que surge de organismos internacionales avocados a la materia de colaboración interadministrativa.

En este orden de ideas, se puede afirmar que la AEAT, además de las normas antes consideradas, puede requerir información y a su vez, estaría comprometida a suministrarla de acuerdo diversos instrumentos jurídicos que se fundamentan los referidos procedimientos.

En lo que concierne a los países miembros de la UE, el intercambio de información con trascendencia tributaria debe cumplir con las normas que se estipulan en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de fecha 15 de febrero de 2011, la cual fue considerada por esta investigación en el anterior segmento⁵⁰². A su vez, los intercambios de información con el resto de las naciones, debe regirse por tratados o convenios suscritos por el Estado español y en los cuales prevalecen los lineamientos establecidos por la OCDE al respecto, cuya características también se han desarrollado en el segmento anterior. Y es que la AEAT ejerce no sólo la función de oficina de enlace entre el Estado español y la demás naciones que conforman la UE como bien lo indica la Directiva antes referida, sino también internamente en España y de esta con el resto del mundo ya que como se indicó en su oportunidad debida atrás, le corresponde de acuerdo a la Ley que le dio origen la responsabilidad de la ejecución efectiva del sistema impositivo y aduanero español en el ámbito nacional, de las Comunidades europeas y del resto del mundo, bien sea por efecto de la Ley o por convenio⁵⁰³.

Por lo tanto, en el escenario de la AEAT, a partir de 1 de enero de 2013 con la derogación la Directiva 77/799/CEE por la Directiva 2011/16/UE del Consejo,

⁵⁰² Destáquese que el contenido de esta Directiva fue asumido por el Derecho español a través de dos instrumentos jurídicos de fecha diferente. La primera oportunidad acontece, mediante del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, referido a medidas urgentes de índole presupuestario, tributario y financiero para la corrección del déficit público. Luego, con la promulgación del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, mediante el cual se adaptan las normas de desarrollo de la LGT, a la normativa comunitaria, así como, internacional referida a la asistencia mutua, implementándose las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero, modificándose de esta forma el reglamento de procedimiento amistoso en materia de imposición directa, establecido según el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre (BOE de 24 de noviembre de 2012). Tovillas Morán, J.M.: La dimensión aplicativa de la Direc... cit., p. 21. También, debe considerarse TJUE El Derecho de la UE solo dispone de un campo de aplicación limitado por lo que respecta a la fiscalidad directa. Los Estados miembros tienen amplias competencias para establecer sus propios regímenes fiscales y para decidir qué es imponible, cuándo y a qué tipo de imposición. Sin embargo, los Estados miembros deben respetar sus obligaciones en virtud del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea Vid. Véase la sentencia del TJUE para el asunto C-298/05 *Columbus Container Services* (Rec. 2007, p. I-10451). El Tribunal de la UE de Justicia, Sentencia de 6 de diciembre de 2007, con referencia al caso *Columbus Container Services BVBA & Co. v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt* (C-298/05).

⁵⁰³ Vid. LEY 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, artículo 103.

aparecen un conjunto de normas que el legislador ha emitido para adecuar las operaciones de la AEAT a esta nueva Directiva de la UE. En tal sentido, surge el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, este nuevo instrumento legal comprende todas las actuaciones de asistencia mutua que la AEAT deba adquirir o requerir, en lo que a intercambio de información, asistencia en la recaudación de créditos, controles simultáneos, presencia de funcionarios extranjeros, asistencia en la notificación, se refiere entre otras operaciones de dicha Administración, lo que permite deducir que si bien tiene su objetivo original era transponer la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos tributarios, en realidad lleva a cabo una amplia reforma de la LGT estableciendo los principios generales y reglas comunes aplicables en materia de asistencia mutua internacional, ante lo cual también hay que reconocer su carácter de transposición parcial de la Directiva 2011/16/UE. Por otra parte, el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, se promulga para transponer la Directiva 2011/16/UE, de igual forma reglamenta los preceptos legales relativos a la asistencia mutua internacional incorporados a la LGT por el RDL 20/2011, e introduce varias modificaciones en el Reglamento General de Recaudación y en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos⁵⁰⁴.

En cuanto a los tratados, acuerdos o convenios suscritos con otras naciones. Para el año 2010, España había firmado diversos acuerdos administrativos de intercambio de información para profundizar ciertos aspectos en este orden y sistematizar los mismos con países con los que ya existía con antelación un CDI con cláusula de intercambio de información estructuradas bajo los lineamientos del

⁵⁰⁴ Vid. Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre; Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, *BOE* n.º 210, de 2 de septiembre de 2005; Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, *BOE* n.º 213, de 5 de septiembre de 2007.

artículo 26 del MC OCDE, los cuales por no ser tratados internacionales no estaban sujetos a la rigurosidad que establece en este sentido CE pero más que todo porque no implicaban «obligaciones financieras para la Hacienda Pública» artículo 94.1.d) de la Carta fundamental española. Así, la AEAT en nombre del Estado español suscribe sendos acuerdos con naciones como Suecia, Francia, Portugal, Italia⁵⁰⁵, la República Checa y los Países Bajos, de igual forma ha firmado acuerdos bajos los lineamientos del Modelo CIAT, con países como Argentina, Chile y Méjico. A su vez, también se han suscrito acuerdos transfronterizos de intercambio de información, cuyo objetivo principal se centra en designar como órganos competentes para realizar el intercambio a autoridades de nivel regional con el propósito de incentivar el intercambio entre regiones fronterizas. A tal efecto, España suscribe dos acuerdos a saber con Francia en fecha 11 de diciembre de 2010 y con Portugal el 24 de octubre de 2006 siendo este último actualizado ampliando su ámbito en el año 2010⁵⁰⁶.

Son varios los acuerdos, los CDIs con cláusulas de intercambio de información y tratados internacionales sobre cooperación mutua interadministrativa en los cuales ha intervenido la Nación española adhiriéndose a los mismos. En las siguientes líneas, se añaden a los antes referidos otros más recientes y trascendentales desde el punto de vista de la norma expuesta y del número de países que los suscriben. De igual forma, se indaga de una manera somera sobre

⁵⁰⁵ De estos tratados de épocas más distante se resalta a manera de ejemplo el Instrumento de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977 «B.O.E. de 22 /12/1980» Entre la peculiaridades que llaman nuestra atención en el presente Convenio, está el hecho de que para la fecha de su firma estaba vigente la inquietud por parte de ambos Estados de intercambiar información con trascendencia tributaria ya así lo estipulaba su artículo 25 intercambio de información de cuyo contenido se puede extraer « los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio ... relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio, así como para prevenir la evasión fiscal...Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas... Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

⁵⁰⁶ Cfr. Borrego Santiago, M., *Los Acuerdos de Intercam...* cit., p. 8.

sus contenidos para así apreciar su adecuación a los nuevos desafíos en lo que ha intercambio de información con trascendencia tributaria se refiere.

En consecución a lo antes expuesto, consideramos el acuerdo bilateral entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, suscrito en Madrid en fecha 14 de mayo de 2013 «BOE, 01.junio-2014» cuyo contenido está orientado a mejorar el cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA* «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras». Este acuerdo se fundamenta en un CDI suscrito entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, en fecha 22 de febrero de 1990, cuyo artículo 27 estipula el intercambio de información, incluyendo el intercambio automático. En relación a este acuerdo, nos referiremos con detalle al final, en un segmento separado como parte introductoria de nuestra propuesta.

Un acuerdo histórico, es el acuerdo multilateral firmado en Berlín el 29 de octubre de 2014, la firma se ha efectuado al finalizar la reunión plenaria del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, celebrada en durante dos días en Berlín. El acuerdo multilateral para el intercambio de información tributaria, es producto de un proyecto de trabajo elaborado por Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido, países que integran el llamado G-5, quienes participaron al Comisionado europeo de asuntos fiscales su intención de propiciar la extensión del intercambio automático de información según el modelo de acuerdo FATCA con Estados Unidos, en cuya elaboración intervinieron activamente. Debido a este proyecto del G-5, la OCDE aprobó el 17 de enero de 2014 un modelo de acuerdo sobre este sistema común y estandarizado de intercambio de información. Se hace importante destacar que en este nuevo acuerdo multilateral el universo de la información a intercambiar es muy amplio incluye la totalidad de las transacciones financieras, a su vez, incluye saldos, importes percibidos por rentas o transmisiones, así como la identificación de la persona o entidad titular y de quien efectivamente controle la cuenta. En su contenido se prevé que 2017 se dará comienzo al intercambio automático de

información de datos de las cuentas financieras vigentes hasta finales de 2015 y las que se abran con posterioridad a esa fecha. De igual forma, está estipulado que la información se intercambie anualmente de manera automática sin requerimiento previo de las autoridades extranjeras por un caso individualizado indicios de fraude. En lo que compete a España, la AEAT podrá acceder a un sistema de intercambio de información automática y estandarizada de todo tipo de cuentas financieras. En total, 54 países y territorios intercambiarán información de forma automática y estandarizada en 2017, de los cuales, 48 países y territorios lo harán desde 2017 y 2 más desde 2018. Otros seis países más se han comprometido (aunque no firmado) con el citado acuerdo, para 2017⁵⁰⁷.

Otro instrumento de intercambio, que ha causado impacto hasta los momentos en los medios de comunicación ha sido el Convenio para evitar la doble imposición y luchar contra el fraude fiscal suscrito el Principado de Andorra y el Reino de España, en fecha el 08 de enero de 2015. En su contenido el convenio, hace alusión al trato impartido a los dividendos, intereses, cánones y ganancias patrimoniales, de manera equivalentes a las existentes en el convenio franco-andorrano de cara a evitar la doble imposición, de igual forma, se incluyen varias cláusulas anti-abuso, relacionadas con la aplicación del convenio. Su contenido en relación a la información bancaria, estipula una norma sobre información fiscal la cual amplía los efectos del acuerdo vigente de intercambio de información suscrito por ambas Naciones en enero de 2010. Luego, lo incluido al respecto en este

⁵⁰⁷ Los 54 países y jurisdicciones comprometidos a intercambiar información desde 2017 son los siguientes: Alemania, Argentina, Barbados, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, India, Irlanda, Islandia, Italia, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía, San Marino, Seychelles, Sudáfrica, Suecia, Trinidad y Tobago, Curaçao, Groenlandia, Islas Feroe, las Dependencias de la Corona del Reino Unido de Guernesey, Isla de Man y Jersey, y los Territorios Británicos de Ultramar de Anguila, Bermuda, Gibraltar, Islas Caimán, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas y Montserrat. Los seis países y jurisdicciones que no han firmado, pero que se han comprometido a intercambiar información desde 2017 son Barbados, Bulgaria, India, Seychelles, Trinidad y Tobago así como, Groenlandia. Además, Austria y Aruba han firmado hoy en Berlín el intercambio de información desde 2018. Secretaría de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Disponible en: <http://www.minhap.gob.es>

nuevo convenio favorece eficazmente el intercambio de información con trascendencia tributaria e inclusive bancaria entre ambos países, facilitándose no sólo el tratamiento actual de intercambio previa petición de requerimientos individuales, sino que también estipula procedimientos importantes como las peticiones grupales o igualmente, la identificación del sujeto sobre el que se requiera la información, hecho el cual se considera un progreso en relación a lo estipulado en el CDI vigente entre ambas naciones⁵⁰⁸.

En tal sentido, desde el 01/01/2016, la Nación española podrá requerir a la Nación de Andorra, información sobre un grupo de residentes en España que hayan suscrito el mismo instrumento bancario en Andorra y el cual no se haya declarado a la Hacienda Española, además el requerimiento se puede formular sobre ejercicios en los que ya esté vigente el anterior acuerdo. También, se prevé las comprobaciones conjuntas y el intercambio automático, en relación a este último se hace alusión al intercambio automático de información tributaria de cuentas financieras en 2017, siguiendo el modelo de la Declaración de la OCDE de junio de 2014, acordada en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información realizado en Berlín en el 2014. A su vez, el Principado de Andorra manifiesta en este nuevo convenio su voluntad de intercambiar información tributaria de manera automática tan pronto adopte de forma efectiva el estándar común previsto por la OCDE, al que se ha comprometido firmemente el Ejecutivo andorrano⁵⁰⁹.

Críticas han surgido en relación al CDI suscrito por el Reino de España y el Principado de Andorra el 08 de enero de 2015, del cual cabe destacar falta su aprobación por parte de las Cortes españolas. Luego, consideramos en relación al último CDI que han firmado que por lo reciente del mismo, dichas observaciones sólo se han generado o difundido a través de los medios informativos y no han

⁵⁰⁸ Secretaría de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Disponible en: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2015/S.E.%20HACIENDA/08-01-15%20Firma%20CDI%20con%20Andorra.pdf>

⁵⁰⁹ Secretaría de prensa del Ministerio de Hacen..., cit.

emanado de doctrinas que acostumbran tratar estos casos, sin embargo, consideramos que en el contenido de estas críticas se observa situaciones que ameritan ser apreciadas y que abajo relatamos⁵¹⁰.

A nuestro juicio, de lo que se desprende del texto difundido por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, del reciente CDI firmado por el Reino de España con el Principado de Andorra, el contenido aunque perfectible, se ajusta a los lineamientos del MC OCDE, pero el mismo no está ajeno a críticas. Por otra parte, se prevé que surgirán más comentarios y sugerencias al referido convenio, toda vez que éste deberá ser ratificado o autorizado por las Cortes Generales, dado que el mismo implica « obligaciones financieras para la Hacienda Pública» y según CE se hace necesario tal procedimiento. Luego, a nuestro entender, se hace poco comprensible que los organismos que se encargan de la buena gestión de la Hacienda Pública española pongan en práctica nuevos instrumentos de intercambio de información y regularización fiscal con alguna Nación, sin dirimir entre sus especialistas reconocidos doctrinalmente todos aquellos pormenores

⁵¹⁰ En fecha 3 de febrero de 2015, ATTAC ESPAÑA, a través de su página Web, divulga un artículo que se atribuye a la organización Marchas de la Dignidad quien formula críticas al CDI entre el Reino de España y el Principado de Andorra. Bajo el rótulo de «Andorra y el Estado Español – ¿Qué es el convenio de doble imposición?» se centra la críticas con la interrogante [¿Qué tipo de **acuerdo de intercambio de información fiscal** firmó España con Andorra en el 2010, que posibilitó a Andorra dejar de ser considerado paraíso fiscal por España?] aseverándose uno no favorable a las finanzas públicas españolas, que dicho instrumento ha servido más que nada para perjudicar la Nación española, ya que Andorra debido a este convenio ha podido penetrar la banca andorreseña en el territorio español al igual que se instauraba en jurisdicciones en las que existe el secreto bancario como «Suiza, Mónaco Luxemburgo, Panamá, Bahamas, Uruguay, etc. Andorra iba en busca del “cliente perdido” que regresó a España acuciado primero por la crisis económica, y motivado después por la amnistía fiscal». Consideran que la banca *offshore*, se le hace atractiva esta situación para la movilización de grandes capitales, que Andorra asume un nuevo modelo económico y reformas legislativas para atraer empresas, que se le facilita a través de la firma de CDIs. Propone un convenio que proteja los intereses españoles, que contenga cláusulas que imposibiliten el *dumping* fiscal aparejado a un intercambio eficaz de información, que obstaculice la evasión de impuestos y el fraude. Finalmente, dado que dicho CDI debe ser sometido a la consideración de las Cortes españolas, exhortan a los partidos de oposición para que insten al Gobierno español que revisar el CDI recién suscrito con Andorra y se le incorporen normas que lo limiten a su función básica original. Disponible: <http://www.attac.es/2015/02/03/cdi-andorra-convenio-de-doble-imposicion-o-licencia-para-saquear-espana/> Según Lamelas, M. en su artículo « Andorra quiere ser Luxemburgo en plena crisis fiscal del Gran Ducado» de fecha 16/11/2014 «España está negociando un Convenio de Doble Imposición (CDI) con Andorra, que en esencia beneficiará todavía más la estrategia de competencia fiscal del Principado».

que pueden ir en contra del Reino de España, máxime si consideramos que cuando un instrumento legal se renueva por otro la tarea es más ardua.

5. Organismos internacionales tributarios asesores y cooperadores de naciones suramericanas. Intercambio de información tributaria entre la AEAT y Sudamérica

Las estructuras de las administraciones tributarias sudamericanas se asemejan en buena parte a las existentes en Norteamérica y en países europeos, como sería el caso de la AEAT, por lo que cabe destacar que de las doce naciones que integran según las apreciaciones doctrinales el Continente de América de Sur, todas tienen una institución central dedicada a la gestión del sistema impositivo del país⁵¹¹, a nuestro entender, esto se debe a la asistencia o asesoramiento técnico que le han brindado las referidas naciones y adicionalmente al apoyo y dirección que le han suministrado los organismo internacionales especializados y dedicados a la actividad tributaria en el ámbito internacional, tales como, la OCDE y la ONU, incluso Internal Revenue Service de la Nación norteamericana, a través, del *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*, instrumento en el incursionaremos más adelante. Luego, también están otros organismos que se dedican incentivar el buen uso de los sistemas impositivos, pero con mayor énfasis hacia países con codificaciones tributarias más recientes o con economías en vías de desarrollo como es el caso de la mayoría de las naciones que integran el área de Sudamérica.

⁵¹¹ En tal sentido se puede apreciar, que en Argentina está Administración Federal de Ingresos Tributarios, en Bolivia el Servicio de Impuestos Nacionales, en Brasil la *Secretaria da Receita Federal do Brasil*, en Chile la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Chile, en Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en Ecuador el Servicio de Rentas Internas del Ecuador, en Guyana la *Guyana Revenue Authority*, igualmente en Paraguay la Subsecretaría de Estado de Tributación, en Perú la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en Uruguay la Dirección General Impositiva en Surinam la Dirección de Impuestos, en Trinidad y Tobago la Dirección General de Hacienda Pública, así como en Venezuela el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.

En tal sentido, se destaca Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), como organismo internacional público, sin fines de lucro creado en 1967, en cuyo seno se agrupa treinta y nueve países miembros asociados, cuyo origen proviene de cuatro continentes, treinta y una naciones americanas, cinco países europeos, dos africanos y un país asiático. Entre su misión prevalece el apoyo a los gobiernos nacionales para que incentiven la evolución y la aceptación social de las Administraciones tributarias y para que estos organismos se inclinen a la cooperación internacional y a desarrollar acciones conjuntamente con las otras administraciones tributarias en la búsqueda de intercambio de experiencias y asistencia mutua. De igual forma, para este organismo internacional impera la política de prevenir y combatir todas las modalidades en las cuales se pueda presentar el fraude, la evasión y elusión tributaria⁵¹².

Otro organismo internacional cooperador y asistente de las regiones sudamericanas es *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit* (GIZ), fundado en 2011 por la fusión de las experiencias de *Deutscher Entwicklungsdienst* (DED), *Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit* (GTZ) e *Internationale Weiterbildung und Entwicklung* (InWent), el cual además de apoyar a las sociedades de mundo en la búsqueda de mejores resultados para su existencia, apoya al Gobierno Alemán en el cumplimiento de objetivos de cooperación internacional que fomenten en las regiones, especialmente en las sudamericanas el desarrollo sostenible. Su misión abarca varias áreas: desarrollo económico y promoción del empleo; gobernanza y democracia; seguridad, reconstrucción de la paz y transformación de los conflictos sociales; seguridad alimentaria; salud y educación básica; protección del medio ambiente, conservación de recursos y mitigación del cambio climático. En relación a la actividad interadministrativa de información, se puede afirmar el GIZ, brinda a las naciones Sudamérica asesoramiento en materia fiscal y de intercambio de información tributaria. Las actividades de GIZ, son requeridas por el Ministerio

⁵¹² Información extraída de la página Web de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) Disponible en <http://www.ciat.org/>

Federal Alemán para la Cooperación Económica y Desarrollo (BMZ) y otros organismos del Estado como la Oficina Federal de Relaciones Exteriores, el Ministerio Federal de Medio Ambiente y el Ministerio Federal de Educación e Investigación, así como, por estados y municipios, y clientes del sector público y privado en Alemania y en el extranjero. GIZ opera en más de 130 países en todo el mundo y sus sedes se encuentran en *Bonn y Eschborn*⁵¹³.

También se considera un organismo asesor y cooperador de Sudamérica, la *International Tax Compact* (ITC), que surge como una iniciativa propiciada por los Gobiernos de Alemania, España y Francia, dirigida a fortalecer la gestión política y de procedimientos de las Administraciones tributarias de los países que se encuentran en vías de desarrollo, con énfasis en Sudamérica. El ITC, es una institución que promueve los sistemas tributarios eficientes, así como la implementación de mecanismos audaces para combatir evasión tributaria y el planeamiento tributario internacional abusivo. Siendo el ITC una plataforma informal orientada en la acción, integrada por una gran variedad de socios, incluyendo expertos en política y administración tributaria, académicos, líderes de la sociedad civil que se desempeñan en el campo del desarrollo y tributación, que a su vez, pretende evitar duplicaciones en el campo de la cooperación Internacional⁵¹⁴.

En España, ha surgido un organismo creado en 1997, no concebido en su comienzo con fines tributarios denominado Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas, FIIAPP, que trabaja en el ámbito de la cooperación internacional, entre sus metas está tratar de perfeccionar el orden institucional de las naciones con las que mantiene relaciones de asesoramiento en lo que comprende sistemas legales, desempeño de la función pública, así como también, en todo aquello que conlleve el mejoramiento de la

⁵¹³ Tomado de la página Web de Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ)
Disponible en: <http://www.giz.de/de/html/index.html>

⁵¹⁴ Información extraída de la página Web de International Tax Compact (ITC) Disponible en:
<http://www.taxcompact.net/>

calidad de vida de sus ciudadanos. Dicha Fundación, se establece tres lineamientos básicos de acción, como son: hacer diligencias conducentes para el debido asesoramiento de las administraciones públicas iberoamericanas, mediante la movilización de sus funcionarios a la Nación española, promover estudios sobre las administraciones y sus políticas públicas, así como también, participar en la formación de altos funcionarios y líderes políticos de Iberoamérica⁵¹⁵.

Igualmente, existen otros organismos, que aunque no han sido creados para atender o asesorar la rama fiscal, si han tenido desde su fundación una orientación dirigida a procurar que las naciones sudamericanas superen las barreras del subdesarrollo plenamente, lo cual implica a nuestro juicio, inmiscuirse en el quehacer económico de estos países para crear y distribuir riqueza lo que los lleva a penetrar en la actividad fiscal con todo lo que ella acarrea. Tal es la situación de la *General Agreement on Tariffs and Trade*, GATT⁵¹⁶, que fue creado

⁵¹⁵ Según nota de prensa de fecha, publicada en la Web de FIIAPP, en Madrid se celebró la Semana de Intercambio entre Administraciones tributarias españolas y latinoamericanas, que tuvo como objetivo dar a conocer las herramientas de investigación y detección del fraude fiscal utilizadas en Francia y España. Tal acontecimiento, realizado en el marco del Programa EUROsocial, estuvo centrado en lo concerniente al estado que impera en los impuestos relacionados con la renta, el IVA, sobre las Sociedades, el impuesto sobre el transporte, así como también, tasas en relación al control extensivo. En tal sentido, se consideraron las mejores formas de emplear la información disponible tanto de terceros como del propio contribuyente para materializar el debido control, quedando clara la trascendencia que tiene la utilización de sistemas informáticos y telemáticos para hacer más efectivo y eficiente dicho cometido. «Uno de los mayores desafíos se encuentra en el doble objetivo de agilizar las devoluciones sin penalizar el control. El control masivo persigue someter a control las declaraciones que presentan los contribuyentes, utilizando el cruce de información y la verificación de datos, con la finalidad de detectar y corregir los incumplimientos tributarios más repetidos. Las herramientas analizadas en la visita apoyan la investigación y detección del fraude fiscal así como el diseño de las líneas estratégicas para combatirlo y evitarlo». Esta jornada de Intercambio, contó con la participación de las administraciones tributarias de Argentina, Bolivia, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México, Paraguay, Perú y Uruguay, que durante su semana en Madrid recibieron los aportes de expertos de la Agencia Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales. Esta actividad se enmarca en la acción de Promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, que está coordinada por la Unidad Técnica de Finanzas públicas de FIIAPP y ejecutada por un grupo de socios del Programa que incluye a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España y al Centro Interamericano de Administración Tributaria de Panamá, así como al Instituto de Estudios Fiscales de España como socio operativo financiero. Disponible en: <http://www.fiiapp.org/>

⁵¹⁶ De la *General Agreement on Tariffs and Trade*, se atribuye su creación a la comisión preparatoria de la conferencia internacional de comercio auspiciada por la ONU y acontecida en Londres en 1946 de la cual se desprende la Carta de Comercio internacional elaborada en Ginebra y culminada en la

en 1946, bajo los lineamientos de lo que consistió en un código de conducta fundamentado en el principio de no discriminación, reducción de cupos y aranceles, y prohibición de carteles y *dumpings*, de aquí a que el fin primordial de este organismo es regular la circulación de mercancías.

Para una destacada doctrina dedicada a la investigación tributaria tanto europea como latinoamericana⁵¹⁷, el incremento de las relaciones de comercio internacional, con todos los factores que conllevan ha dado origen a la denominada globalización de los mercados. Tal acontecimiento requiere la creación de un organismo que norme el intercambio comercial internacional, motivo por el cual surge el GATT, cuya actividad según esta doctrina ha sido asumida progresivamente por la OMC «...con intervenciones directas o indirectas, entre ellas la de naturaleza fiscal, que tiende principalmente a la reducción de los aranceles y de las barreras indirectas al comercio, así como también a la eliminación de los tratamientos discriminatorios en el comercio internacional...».

A la anterior posición, le acompaña otro criterio de la investigación tributaria universitaria madrileña⁵¹⁸, el cual considera que « En definitiva, la OMC es el organismo sustitutivo del GATT en todas sus funciones.» A su vez, como es obvio también da a relucir el papel primordial de este organismo en los temas de índole fiscal de sus países miembros, así como también, considera que la globalización presente conlleva algo más que incremento de la relaciones que se puedan

Conferencia de la Habana de 1947, donde surge la primera versión denominada, GATT 1947, suscrita por 23 naciones. Actualmente, el GAPP o en castellano, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, abarca el comercio internacional de mercancías. El funcionamiento del Acuerdo General es responsabilidad del Consejo del Comercio de Mercancías (CCM) que está integrado por representantes de todos los países Miembros de la OMC. Información tomada de la página Web de la Organization Mundial de Comercio, OMC, Disponible en: http://www.wto.org/spanish/tratop_s/gatt_s/gatt_s.htm Así como también, del *The text of, The general agreement on tariffs and trade*, Disponible en: http://www.wto.org/spanish/tratop_s/gatt_s/gatt_s.htm

⁵¹⁷ Cfr. Uckmar, V.: “Aspectos fiscales de las reglas de la organización mundial de comercio”, en *Curso de derecho tributario internacional*, Tomo II, Coord. Uckmar, V., Bogotá, Temis, 2003, pp. 509 y ss.

⁵¹⁸ Cfr. Tamames, R., “Transacciones internacionales del GATT a la OMC”, en *La economía internacional en el Siglo XXI*, Revista Mediterráneo Económico Vol. 22, sep. 2012, pp. 147 y ss.

entablar entre los países, es un proceso complejo donde se hace necesario la interconexión.

En este orden de ideas, surgen las opiniones doctrinales de dos connotados investigadores estadounidense y de uno argentino⁵¹⁹, quienes consideran que la internacionalización de las actividades económicas, ha proliferado por todo el mundo regímenes tributarios orientados a la atracción de capitales externos o al incremento de la competitividad de las empresas de su localidad. En tal sentido, la OMC surge como un organismo que a raíz del GATT, en lo que al intercambio de mercancías se refiere, viene a establecer principios jurídicos que le permiten demandar ajustes en los sistemas tributarios estatales. Bajo estos lineamientos, aunque reconocen que el poder tributario es una de las principales manifestaciones de soberanía estatal, consideran que la libertad de generar normas internas debe estar sujeta en principio a ciertas restricciones establecidas en el plano de los diferentes procesos de integración económica, es decir, a los acuerdos internacionales de índole comercial no descartando la implementación o uso de medidas tributarias que subordinen compromiso de liberalización de los flujos comerciales internacionales. Por lo tanto, «debe existir una mayor preocupación de los miembros de la OMC en el sentido de la incorporación, a los acuerdos firmados, de reglas que concedan — en alguna medida— tratamiento diferenciado en relación con cuestiones, como la tributaria, que poseen extrema relevancia porque se trata de importantes prerrogativas de las soberanías estatales, o porque son asuntos complejos para la comunidad internacional». Así, desde un punto de vista lógico «...es intelectualmente improductivo negar la correlación entre tributación y decisiones de la OMC».

⁵¹⁹ Cfr. Barral W., Michels G., Perrone, N., “Sistema tributario y normas de la OMC: Lecciones del caso *Foreign Sales Corporation*”, Artículo relacionado con el conflicto, denominado [*United States - Tax treatment for foreign sales corporations* (Caso FSC)], juzgado por el Órgano de Solución de Diferencias de la OMC, de cuyo contenido se desprende «varias lecciones sobre el tema en estudio, toda vez que trata justamente de una diferencia acerca de una norma nacional que creaba un régimen tributario especial para las empresas exportadoras, posteriormente declarado ilegal frente a las reglas multilaterales del comercio». Disponible en: <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/83/sistema-tributario-y-normas-de-la-omc-lecciones-del-caso-forejgn-sales-corporatjon.pdf>

En cuanto al intercambio de información de trascendencia tributaria en Sudamérica, a nuestro entender, sin bien el requerimiento es el mismo en cualquier región cuando se trata de adquirir información con trascendencia tributaria las características que distinguen los Estados y a las comunidades en relación a los convenios o tratados a los cuales estos están o no adscritos, no son iguales. Las circunstancias que dan validez a este razonamiento se fundamentan en motivos históricos, políticos, económicos y sociales, si consideramos que todo requerimiento informativo estatal, se materializa mediante un convenio, acuerdo o tratado internacional, que como atrás se ha desarrollado puede ser bilateral o multilateral. Así, observando la historia se aprecian convenios, acuerdo y tratados, bilaterales sobre todo, que restringen cualquier otra posibilidad de transacción ajena a lo ya pactado. Si tomamos el aspecto político, prevalecen en muchos casos los intereses gubernamentales que pueden estar a tono o no de las reales necesidades fiscales al estructurar el pacto. Igualmente, al tratar lo que concierne al aspecto económico, antes o después, puede ser que las apreciaciones y los cálculos efectuados sufran distorsiones que tienden a agravar lo pactado, en caso que la norma suscrita no permita ajustes. Y en lo que a socialmente se refiere, las negociaciones entre Estados imponen normas que muchos casos tienen en repercusión en la ciudadanía, positivas o negativas que este último caso generan demandas de dicho sector. El anterior razonamiento se puede suscitar en cualquier escenario impositivo, sin embargo se considera que prevalece más en las culturas tributarias más recientes, en vías de desarrollo o carentes de una logística administrativa, normativa, doctrinal y tecnológica para un pacto internacional exitoso. Siendo el referido escenario más propicio en algunas regiones latinoamericanas como se podrá apreciar en las siguientes líneas.

Según una doctrina especializada en los diversos sistemas impositivos Latinoamericanos⁵²⁰, los instrumentos de intercambio de información empleados

⁵²⁰ Cfr. Arias Esteban. I., "Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios. Un estándar, diferentes formas de

en América Latina y el Caribe tienen diferencias puntuales que pueden generar controversias con otros modelos de intercambio de este tipo internacionales y específicamente en los multilaterales, ya que estas regiones han decidido ampliar la cobertura de sus requerimientos de información tributaria, por lo cual pueden coexistir en un determinado Estado documentos suscritos bilateralmente con otros de tipo multilateral con los mismos propósitos, lo que genera incertidumbre al momento de gestionar el intercambio referido, para lo cual surge como solución que « instrumentos multilaterales suelen superponerse con instrumentos bilaterales preexistentes entre sus Estados parte». En tal sentido, se puede observar que el artículo 27 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal y el artículo 12 de la versión multilateral del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria de la OCDE, estipulan que la asistencia pactada no limitará la establecida por otros instrumentos ni se verá restringida por ellos. También, El Art. 19 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN) y el Art. 24 del “Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Elusión Fiscal” de la *Caribbean Community* (CARICOM) presentan la posibilidad de intercambiar información con propósitos tributarios, hecho relevantes tratándose de un pacto suscrito en el ámbito de los países andinos y los países del Caribe respectivamente, a su vez, ambos artículos de los referidos documentos son similares en cuanto a contenido y a su alcance, a los planteados en el artículo 26 del MC OCDE, así como también, en el MC ONU.

La doctrina que recientemente apreciada⁵²¹, nos ilustra con los modelos de convenios que imperan en América Latina, en el Caribe y por ende en la región sudamericana lo cual consideráramos. En tal sentido, Convención Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la OCDE, abierta a la firma de los Estados Miembros de ambas organizaciones el 25 de enero de

aplicarlo”, *Documentos de trabajo*, Panamá, CIAT Dirección de cooperación y tributación internacional, 1. Enero 2015, pp. 7-9.

⁵²¹ Cf. Arias Esteban. I., “Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios. Un estándar, diferentes formas de aplicarlo”, *Documen... cit.*, p. 8.

1988, Protocolo actual, del año 2010, disponible para todos los países del mundo y que al 20 de octubre de 2014, ha sido suscrita por 84 países y jurisdicciones, de los cuales 16 son de América Latina y el Caribe, cuyo objetivo a criterio de otra doctrina ⁵²²« es promover la cooperación internacional para una mejor aplicación de las leyes tributarias nacionales, así como para el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Dicho instrumento contiene todas las formas posibles de cooperación administrativa entre Estados y en la determinación y recaudación de impuestos; particularmente, con hincapié en la lucha contra la elusión y evasión fiscales. Esta cooperación abarca desde el intercambio de información hasta el recupero de deudas tributarias extranjeras».

Otro es el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, creado en 1999, utilizado como base en pacto establecido por la República de Argentina con países como Brasil, Chile, Perú y el Reino de España. Luego, elaborado en el año 2002, está el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias de la OCDE, asumido por varios países del mundo. En el 2006, se establece Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, ratificado por las naciones de Guatemala, Honduras y Costa Rica, el mismo, sólo rige para los países Centroamericanos y no se ha ofrecido a países de otras regiones o subregiones. También, está Artículo 26 del Modelo OCDE de Convenio Tributario, cuya última actualización es 2014, asumidos por numerosos países. Y igualmente se dispone, Artículo 26 del Modelo ONU de Convenio Tributario, siendo su última actualización de 2014, que al igual ha sido asumido por diversos países⁵²³.

⁵²² Vid. Fraga, Diego N., "Doctrina del día: nuevas tendencias en el intercambio internacional de datos tributarios", *Periódico Económico Tributario*, Marzo 2013, p. 1.

⁵²³ Crf. Arias Esteban. I., "Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios. Un estándar, diferentes formas de aplicarlo", *Documen ...*, cit., p. 8. Obsérvese también que según los más recientes resultados de la estadística reflejada en la CIATData, los acuerdos de intercambio de información tributaria en aplicación en los países de América Latina, incluyendo aquellos firmados bajo el Modelo de Acuerdo del CIAT y algunos Memorándums de Entendimiento, están concentrados en sólo tres países Argentina, Costa Rica y México. Tal hecho, se considera motivado a que los acuerdos de intercambio de información tributaria, entraron en aplicación después de la reciente crisis financiera. En tal sentido, los especialistas del CIAT consideran que el

Entre los convenios que se han implementado en la región sudamericana, han prevalecido en el tiempo aquellos que están orientados a contrarrestar la doble imposición, sin que los mismos vengán acompañados de alguna cláusula relacionada con la cooperación mutua o el intercambio de información con trascendencia tributaria, lo cual consideramos estuvo motivado a la carencia interés de esta región en épocas pasadas por este tipo de requerimiento, que verbigracia en los actuales momentos ha cambiado. Como corolario, de lo antes afirmado se presenta el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina, aprobado por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1971, caracterizado por que la decisión del poder tributario se efectúa de acuerdo principalmente al criterio de imposición del país de la fuente, tendencia que prevaleció en esa época en América Latina con una trayectoria nefasta debido a su poca aceptación por parte de terceros Estados, evidenciándose su escasa y poca utilidad, pero que consideramos necesario observar, en aras de apreciar la evolución histórica de dicha región en lo que concierne a la modalidad de acuerdos o convenios internacionales impositivos⁵²⁴ .

Del desempeño de los organismos internacionales antes señalados, dedicados a ofrecer cooperación y asesoramiento tributario a las naciones suramericanas, así como también, de los modelos de tratados y convenios relatados en este punto de la presente investigación, se puede apreciar en cierta forma la injerencia de AEAT en Sudamérica, a lo que corresponde agregar que

impulso político que le dieron los países del G20 al intercambio de información tributaria para reducir los déficits fiscales, incrementó la firma de estos acuerdos alrededor del mundo. Luego, también se reconoce el aporte del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información al promover la aplicación efectiva del estándar internacional de transparencia tributaria. Para la fecha de la estadística, octubre de 2012, ya se predecía la suscripción de este tipo de acuerdo por Guatemala y Uruguay, a lo que se suma Brasil y Colombia con la suscripción Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

⁵²⁴ Cfr. Serrano Antón, F., “Los principios básicos de la fiscalidad intern...”, cit. pp. 232 y 233, quien resalta que este tipo de convenio establece en cuanto a la distribución del poder tributario la tributación prácticamente del país de la fuente, lo cual bajo los lineamientos de la práctica internacional actual limita su difusión entre los Estados porque estos consideran dicha distribución inaceptable para iniciar una negociación y además el poder económico de los Estados desarrollados impone el marco de la OCDE, que a nuestro juicio, se actualiza constantemente como se ha observado por los Comentarios al mismo, donde no se omite algo esencial en los momentos actuales como se la cláusula de asistencia mutua o intercambio de información.

dicha agencia estatal participa de forma activa en las estrategias que propician el Banco de Desarrollo Iberoamericano, el Banco Mundial, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el Diálogo Fiscal Internacional «*International Tax Dialogue - ITD*», el Fondo Monetario Internacional, la *Intra-European Organisation of Tax Administrations* «IOTA», la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la Unión Europea, para combatir la evasión, el fraude y el delito fiscal.

A comienzos de 2015, el Reino de España había suscrito ochenta y tres CDI, esta es la información que se desprende de la página web de la AEAT, de los cuales de la región sudamericana se han firmado nueve con las siguientes naciones, Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Uruguay, Trinidad y Tobago, y Venezuela, no se observa en esta fuente de información las naciones de Guyana, Paraguay y Perú.

En consecución de lo antes expuesto cabe destacar, para unos connotados investigadores de intercambio internacional de información tributaria⁵²⁵, la AEAT no pública datos oficiales y tampoco estadísticos desagregados sobre las diversas solicitudes de información que han recibido o realizado dentro de los límites de convenios internacionales o instrumentos comunitarios. Por lo tanto, su indagación sobre la experiencia de la AEAT en lo que a intercambio de información internacional se refiere, está basada en el Informe «peer review» sobre la Nación española efectuado por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE, de otros documentos de la OCDE y de la UE, y de algunas fuentes no oficiales, de allí que los ochenta y tres CDI que nosotros alegamos que este País ha suscrito con otros difiera de las noventa y nueve jurisdicciones que dicha doctrina presenta como firmantes y de las cuales alega

⁵²⁵Cfr. Martínez Giner, L.A; Moreno González, S.; Lampreave Márquez, P., “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente”. Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Professors, EATLP. Istanbul 2014, en, *Intercambio de Información y Medidas Fiscales de Efecto Equivalentes*, «*Jornada Preparatoria del congreso de la EATLP*», Madrid, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 8/2014, p.17.

que todos contienen la cláusula de intercambio de información a excepción del CDI España-Suiza originario de 1966 no contenía la cláusula de intercambio de información, cuya situación ha sido solventada como abajo se explica⁵²⁶.

España ha asumido un firme compromiso de lucha contra flagelos de la tributación. A tal efecto, ha expandido su capacidad de instrumentos de intercambio de información con trascendencia tributaria con América Latina y especialmente con Sudamérica suscribiendo acuerdos o instrumentos bilaterales y multilaterales de intercambio de información, canalizados por parte del Estado español a través de la AEAT que es su oficina de enlace, que cuenta dentro de su seno un organismo denominado Equipo Central de Información, ECI, integrado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude ,ONIF, por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria⁵²⁷.

A mediados de 2014, España había firmado treinta y ocho acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria con países Latino Americanos –incluyendo aquellos firmados bajo el Modelo de Acuerdo del CIAT y algunos Memorándums de Entendimiento– aunque en estricto estos están concentrados en sólo tres países, a saber: Argentina, Costa Rica y México. Prácticamente todos los acuerdos de intercambio de información se incentivaron después de la reciente crisis financiera. Sin duda el impulso político que le dieron los países del G20 al intercambio de información tributaria para reducir el déficit fiscal de las Haciendas Públicas, incrementó la firma de estos acuerdos alrededor del mundo y en tal

⁵²⁶ Cfr. Martínez Giner, L.; Moreno González, S.; Lampreave Márquez, P.: *Nuevo inter...*, cit., p. 8. Según esta doctrina el Reino de España ha firmado 99 CDI de los cuales 86 ya están en vigor, estando los 13 convenios restantes en diferentes fases de tramitación «Argentina, Azerbaiyán, Bielorrusia, Catar, Chipre, Namibia, Nigeria, Omán, Perú, República Dominicana, Senegal, Siria y Uzbekistán». Además se están renegociando los CDI con Austria, Canadá, Estados Unidos, India y Reino Unido. En cuanto al caso del CDI España-Suiza, exponen que a partir de la firma de Suiza del Acuerdo con la UE, España inició negociaciones con Suiza que originaron un Protocolo de modificación del CDI de 1966 realizado el 29 de junio de 2006, estableciéndose el intercambio de información bajo petición entre España y Suiza. Este protocolo no sigue fielmente el artículo 26 CMOCDE pero es un primer paso. El CDI entre España y Suiza no obliga a intercambiar información entre los Estados de forma automática.

⁵²⁷ Orden PRE 3581/2007 (BOE n.º 296, de 11 de diciembre de 2007) y Resolución de la Presidencia de la AEAT de 13 de marzo de 2013 (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).

cometido la AEAT en el caso español ha tenido una actividad importante en la región sudamericana, pero también ha tenido influencia en el mismo sentido el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, al promover la aplicación efectiva del estándar internacional de transparencia tributaria.

Además, tanto Brasil como Colombia han firmado el instrumento surgido de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, lo cual implica un intercambio constante entre las Administraciones tributarias de esas naciones y la AEAT. También, los países centroamericanos mantienen un Convenio Multilateral de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras, que aunque puede estar aún pendiente de ratificación en algunos países, implica otro esfuerzo multilateral de cooperación⁵²⁸.

6. Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA - «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras». Camino hacia un sistema internacional único de información tributaria.

La Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras Norteamericana «Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA», es un instrumento legal que inicia el camino hacia un sistema internacional único de información tributaria. Esta ley estadounidense, a la cual hemos hecho referencia muy breve en el anterior segmento, establece un régimen de suministro de información para todas las instituciones financieras extranjeras que tengan como clientes a residentes norteamericanos, imponiendo en principio unilateralmente obligaciones que según los expertos en la materia eran contrarias al ordenamiento jurídico de diferentes países.

⁵²⁸ Disponible en: Sitio Web: www.ciat.org También www.oecd.org/

La FATCA, cuya ratio legis de la norma ha sido calificada de encomiable por los estudiosos de la misma, tiene un alcance extraterritorial que sobrepasa la frontera norteamericana, afectando a diversas entidades financieras e imponiendo gravosas obligaciones administrativas basadas en el establecimiento de costes económicos, a los intermediarios financieros de las naciones que no se adhieran al acuerdo. La falta de proporcionalidad de la ley es lo que la comunidad financiera internacional objetaba en principio, tras su promulgación a la Internal Revenue Service, IRS, norteamericana. Quizás, lo que más enardeció los ánimos de la comunidad internacional fue el carácter de facto, es decir sin ajustarse a una norma previa, que la nación Estadounidense asume al trasladar sus obligaciones fiscales a otras naciones, prevaleciendo ante cualquier razonamiento el elevado costo económico que viene a representar esta la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras Norteamericana para los sistemas financieros de resto de mundo.

La FATCA, como se aprecia, consiste en obligar a las entidades financieras del mundo que tengan relaciones con la Nación Norteamérica a identificar a las personas físicas consideradas como residentes en los EE.UU. y suministrar toda la información con trascendencia tributaria que se tenga a la agencia Internal Revenue Service, IRS. En resguardo del cumplimiento de esta norma, la FATCA somete a los agentes de pago norteamericanos a practicar la retención del treinta por ciento sobre todos los rendimientos, entiéndase esto como lo relacionado con intereses, ganancias en la venta de valores o de cualquier otro instrumento financiero, y que los mismos favorezcan a cualquier entidad financiera extranjera, sea en beneficio propio o de sus clientes, a menos que la entidad financiera extranjera haya suscrito con antelación un contrato FATCA específico con la IRS .

A nuestro juicio, se puede enunciar como características originaria de la FATCA las siguientes: - Ley unilateral estadounidense aprobada en marzo de 2010, que se impone al resto del Mundo. - Establece un sistema de comunicación de información. - Su régimen está dirigido a instituciones financieras extranjeras,

es decir, todas las instituciones no estadounidenses en relación a cuentas cuyos titulares sean ciudadanos o residentes estadounidenses o estén dichas cuentas controladas por dichos ciudadanos. - Aísla a quienes no participen en la FATCA del régimen del mercado financiero norteamericano, uno de los más importantes del mundo. – Establece una retención del treinta por ciento sobre todo pago de fuente estadounidense, sujeto a retención, abonado a una institución financiera que no participe en el citado sistema.

Luego, la FATCA se ve en la necesidad de evolucionar hacia un modelo multilateral. Dicha evolución es interpretada por un especialista en la materia⁵²⁹ de cara a los a los elementos de régimen de comunicación que podrían colisionar con la referida ley, es decir, con la normativa de Derecho positivo que impera en los países donde residen las instituciones financieras llamadas a participar en la FATCA.

En orden de ideas, se citan tres elementos que dan énfasis a que dicha ley es creada unilateralmente y es impuesta al resto del mundo, como ya hemos afirmado, a saber: La obligación genérica que se impone a todas las instituciones financieras ajenas a EE.UU. de cancelar las cuentas financieras de aquellos titulares que se nieguen a suministrar los datos requeridos a los que califican de «clientes recalcitrantes». Igualmente, es significativa la obligación genérica impuesta a las instituciones financieras de retenerles el treinta por ciento. También, la obligación genérica impuesta a las instituciones financieras de difundir la información financiera de clientes al Organismo de Administración Tributaria estadounidense, IRS, cuando se denoten indicios de vinculación con los EE.UU. y estos indicios no fueren contrarrestados con una declaración del titular, o auto certificado, o prueba documental.

⁵²⁹ Cfr. Martos Belmonte, P.: “FATCA, Un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal”, *Crónica Tributaria*, NUM. 155/2015, pp.133 y ss.

Ante los planteamientos acabados de describir, considera la doctrina⁵³⁰ que estos tres elementos cuestionaban la posibilidad de cumplimiento de lo que la FATCA establecía a las instituciones financieras ya que, de haber seguido EE.UU. en su posición unilateral, los clientes bajo un buen asesoramiento podrían haber invocado acciones legales contra dicho instrumento legal basándose, a manera de ejemplo, en que la comunicación de información al IRS vulneraba la normativa de la protección de datos. Igualmente, el cierre de una cuenta por el sólo hecho de no facilitar información establecida en un ley extranjera violaba la ley financiera. De todo lo antes expuesto, radica la necesidad que observan cinco naciones del llamado grupo G5 que ven en dicha ley un elemento determinante, a nuestro juicio, para la erradicación del delito fiscal, de iniciar conversaciones para que ésta pasara de un enfoque unilateral a uno multilateral. Así, el G5 se observa como ventaja colaborando con el cambio del enfoque no sólo evitar una retención, o el cierre al acceso del importante mercado norteamericano, sino también el ataque al delito fiscal.

Estados Unidos, junto con Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido, el denominado G5, inician negociaciones que dan un matiz diferente a la FATCA pasando de un enfoque unilateral a un enfoque multilateral. De esta manera se establece el compromiso de desarrollar un modelo para la aplicación de la FATCA, de forma tal que se pudiera superar todas las vicisitudes legales que el enfoque unilateral presentaba. Con fecha 26 de julio de 2012, surge el Modelo 1 de Acuerdo Intergubernamental, para la mejora del cumplimiento fiscal internacional de la Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA, «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras».

Debido a este instrumento normativo creado por los Estados Unidos de América, España suscribe con la Nación estadounidense un nuevo acuerdo «BOE de 1 de julio de 2014», motivado a que Nación española observó dignos los

⁵³⁰ Cfr. Martos Belmonte, P.: “FATCA, Un hito en la lucha con...”, cit. pp. 135 y ss.

objetivos subyacentes en el referido sistema americano para una mejor gestión tributaria, a lo cual se puede añadir limitaciones de las Instituciones financieras españolas para dar cumplimiento a ciertos aspectos de la FATCA, por motivos jurídicos internos. También motiva la adopción del acuerdo el hecho de que la Nación americana acumula en su poder información concerniente a cuentas abiertas en instituciones financieras en su país cuyos titulares son residentes de España y ofrece facilitar la información a España con fines equivalentes a intercambio. De igual forma, es importante destacar que las partes, según el acuerdo suscrito, se comprometen a trabajar conjuntamente a largo plazo, de cara a obtener fines recíprocos de información y gestiones debidas para las instituciones financieras, al igual que evitar la duplicidad en el suministro de información. A tal efecto, mediante el acuerdo se consideran las limitaciones jurídicas, se reducen las cargas de cumplimiento para las instituciones españolas y se prevé el intercambio automático, la confidencialidad además de otros aspectos importantes. Para un analista cualificado de la actividad internacional tributaria⁵³¹, «se trata de un proyecto inusual y polémico, impulsado unilateralmente —y extraterritorialmente— por los Estados Unidos de América, pero que —de verificarse determinadas condiciones políticas y diplomáticas— podría llegar a tener trascendentes consecuencias para nuestra administración en el mediano plazo».

Es importante destacar que, al igual que España, como se desarrolló antes para la aplicación de la FATCA, 10 de enero 2014, la Republica de Italia suscribió el Acuerdo Intergubernamental, IGA, Italia - EE.UU. Desde el punto de vista operativo el IGA configura un acuerdo bilateral en materia de intercambio automático de información, que se materializa en la transmisión, por parte de las autoridades fiscales italianas a la IRS norteamericana de la información relativa a los residentes fiscales o ciudadanos estadounidenses que sostienen cuentas en Italia, lo cual a su vez implicará, la recepción, por parte de esta Nación, de la

⁵³¹ Cfr. Fraga, Diego N., “Doctrina del día: nuevas tendencias en el intercambio internacional de datos tributarios”, *Periódico Económico Tributario*, THOMSON REUTERS, Marzo 2013, p. 1.

información sobre los residentes tenedores italianos de cuentas corrientes en los EE.UU..

La FATCA, sin duda, ha tenido consecuencias concretas para los sectores financieros y bancarios de muchos países. A mediados del año 2014, los países que además de Italia han suscrito el acuerdo bilateral para la ejecución de FATCA con los Estados Unidos son: Gran Bretaña, Dinamarca, México, Irlanda, Suiza, Noruega, España, Alemania, Francia, Costa Rica, Caimán, Jersey, Isla de Man, Guernsey, Holanda, Malta, Bermuda, Mauricio, Hungría, Canadá, Finlandia y Chile⁵³².

Toda esta pretensión de mejorar la FATCA para desarrollar un modelo común de intercambio de información automática viene a representar, a nuestro juicio, la primera losa que inicie la configuración del camino hacia la erradicación del delito fiscal, lo cual a nuestro entender sólo se logra mediante un sistema estándar de intercambio automático de información, que forma parte de nuestra propuesta y que se desarrolla más adelante. Y es que la FATCA, debido a los acuerdos que se generaron tras ella, a saber Acuerdos Intergubernamentales titulados «Acuerdo entre Estados Unidos de América y.... para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de FATCA», ha generado otros significativos instrumentos en la materia a nivel mundial como la COMMON REPORTING STANDARDS, CRS, aprobada recientemente por la OCDE y que se desarrolla resumidamente a continuación. Es importante destacar que la misma ha sido trasladado a la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, de la que se hace también más adelante una breve referencia⁵³³.

⁵³² Cfr. Della Carità, A., “Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambi di informazioni tra Stati e ulteriori prospettive future”, in *Corriere tributario*, vol. 37, fasc. 15, 2014, pp. 1186-1192.

⁵³³ Vid. Diario Oficial de la Unión Europea de 16 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE, referente a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

La Norma de Información Común o Common Reporting Standard (CRS)⁵³⁴, viene a ser el estándar para el intercambio automático de información de la cuenta financiera. Es un estándar de Información para el Intercambio Automático de Información (AEOI), desarrollado dentro del marco de la OCDE. El intercambio automático de información de cuentas financieras fue publicado en febrero de 2014, siendo importante destacar que en su elaboración la OCDE obtuvo la colaboración de los países que integran el llamado grupo G20, así como también de la UE. Esta norma está orientada a combatir la evasión fiscal internacional a través de la cooperación entre las administraciones tributarias de los diferentes Estados participantes. De acuerdo con su contenido, los Estados participantes deberán obtener determinada información de las instituciones financieras residentes en su territorio sobre las cuentas financieras de personas físicas y de ciertas entidades residentes, a efectos fiscales, en otros países acogidos a la norma (i. e., las personas sujetas a comunicación). De igual forma, debe intercambiarse dicha información con el resto de Estados participantes, estableciéndose para tal fin una periodicidad anual.

Siguiendo el camino iniciado por la FATCA, como ya hemos relatado Francia, Alemania, Italia, España y Reino Unido, el G5, anunciaban su intención de desarrollar un intercambio automático de información recíproco igual al que se habían comprometido a mantener con los EE.UU. A esta iniciativa se unieron después otros países como Bélgica, Países Bajos, México o Australia. Luego, en abril de 2013, los líderes del G20 decidieron solicitar a la OCDE la elaboración de una norma multilateral que permitiese el intercambio automático de información. En septiembre de 2013, el G20 respaldó el documento de propuesta de norma realizada por la OCDE, fijando como fecha límite para su publicación el mes de febrero de 2014. Asimismo, asignaron al Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales la ardua tarea de supervisar su

⁵³⁴ Toda la información descrita a continuación en relación Common Reporting Standard, Los Modelos 1A: «Model Competent Authority Agreement» o «Modelo CAA», así como los procedimientos de due diligence y comunicación «Common Reporting and Due Diligence Standard» o «CRS», tiene como base la publicaciones colocadas por la OCDE en su web, Disponible en: www.oecd.org/

implementación y cumplimiento. Tras su publicación, el 19 de marzo de 2014, más de cuarenta países, entre los que se encontraba España, emitieron un comunicado conjunto en el que declaraban la adopción de la norma sobre intercambio automático de información y establecían un calendario para su aplicación con fecha de inicio 1 de enero de 2016.

La norma sobre intercambio automático de información de la OCDE ha sido elaborada sobre la base de uno de los Modelos de acuerdo intergubernamental para aplicar la FATCA, firmado entre los EE.UU. y algunos países. Es importante destacar que el contenido de la norma sobre intercambio automático de información es casi idéntico al del Modelo 1A. En este Modelo 1A, las instituciones financieras se obligan a comunicar la información exigida a las autoridades fiscales de su país de residencia para que éstas, a su vez suministren dicha información a las autoridades fiscales norteamericanas. Por lo cual, es indudable el alivio para las instituciones financieras que se encuentran actualmente incorporando a sus procesos internos los procedimientos para el cumplimiento de la FATCA, ya que pueden aprovechar los mismos para adaptarse a la norma sobre intercambio automático de información de la OCDE.

Los Modelos 1A, la norma aprobada por la OCDE, se compone de dos partes, a saber: Primero, la que contiene el articulado que constituye el acuerdo alcanzado entre los países firmantes para permitir el intercambio recíproco de información «Model Competent Authority Agreement» o «Modelo CAA». Segundo, la que incluye los procedimientos de due diligence y comunicación «Common Reporting and Due Diligence Standard» o «CRS».

El Modelo CAA recoge las bases legales del acuerdo que va a permitir el intercambio recíproco y automático de información entre los países firmantes. El Modelo se compone de cinco considerandos y siete secciones. Los considerandos reflejan la intención de las partes de iniciar el intercambio automático de información, así como de sujetar su aplicación a los términos establecidos en el

acuerdo. Entre los cinco considerandos se destacan por su relevancia el tercero y el cuarto. Así, en el tercer considerando encontramos el fundamento jurídico de la norma de intercambio automático. Este puede situarse, como ocurría en el Modelo 1A de FATCA, bien en el ámbito del artículo 6 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, bien en los artículos equivalentes de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición que se refieren al intercambio de información tributaria. En el cuarto considerando las partes declaran, por un lado, que disponen de mecanismos legales suficientes para mantener la confidencialidad y limitar el uso de la información obtenida de acuerdo con los términos establecidos en la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal o en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición; por otro, que cuentan con una infraestructura suficiente para realizar el intercambio efectivo de información.

Esta última declaración constituye una novedad respecto del Modelo 1A de FATCA. Su inclusión procede de la especial preocupación que está mostrando la OCDE en disponer de herramientas estandarizadas de intercambio que permitan captar, procesar y comunicar la información de forma rápida y eficiente, especialmente teniendo en cuenta la escala en la que se va a producir el suministro de datos.

Otro punto importante es el que corresponde a las secciones del Modelo CAA. En tal sentido, la primera sección incorpora una lista de definiciones referidas únicamente a cuándo se entiende que una institución financiera, una cuenta financiera y una persona sujeta a comunicación pertenecen a cada uno de los Estados, siendo el criterio determinante la residencia a efectos fiscales. El resto de términos se definen en el apartado de la norma que recoge los procedimientos de *due diligence*. Adicionalmente, en cuanto a los términos no definidos se remite a la legislación interna de la jurisdicción que aplique el acuerdo, prevaleciendo el significado determinado con arreglo a las leyes fiscales.

Por su parte, en la sección segunda se regula la información que cada jurisdicción debe suministrar a la otra. Así, en relación con las cuentas financieras sujetas a comunicación, cada institución financiera debe informar sobre: (1) el nombre, domicilio, NIF y la fecha de nacimiento del titular de la cuenta que sea una persona sujeta a comunicación. Estas son las personas físicas o entidades residentes a efectos fiscales en los otros Estados, así como también, ciertas entidades cuyos accionistas que ejercen el control son personas sujetas a comunicación; (2) el número de cuenta; (3) el nombre y número de identificación, en su caso, de la institución financiera; (4) el saldo o valor de la cuenta al final del año natural; (5) en el caso de una cuenta de custodia: (a) el importe bruto total en concepto de intereses, dividendos y de otras rentas, generados en relación con los activos depositados en la cuenta, pagados o debidos en la cuenta y (b) los ingresos totales brutos derivados de la enajenación o reembolso de bienes, pagados o debidos en la cuenta; (6) en el caso de una cuenta de depósito, el importe bruto total de intereses pagados o debidos en la cuenta durante el año civil u otro periodo de referencia pertinente; y (7) en el caso de una cuenta no mencionada en los apartados (5) o (6) anteriores, el importe bruto total pagado o debido al titular de la cuenta. Esta información es la misma que la solicitada para el cumplimiento de la normativa FATCA bajo el Modelo 1A, por lo que los procedimientos elaborados por las instituciones financieras para su obtención podrían ser utilizados para aplicar la norma OCDE.

La sección tercera se refiere al calendario de intercambio de la información. En tal sentido, la norma sobre el intercambio de información publicada por la OCDE no prevé todavía un calendario con plazos para la implementación de los procedimientos de *due diligence* y la comunicación de las cuentas financieras. No obstante, en el comunicado conjunto emitido por algunos de los países miembros de la OCDE, se declara la intención de adoptar la norma con arreglo a un calendario, de cuyas fechas importantes se destaca el 1 de enero de 2016, para los procedimientos aplicables en la apertura de cuentas nuevas, como antes se ha relatado. Por su parte, en la sección cuarta se fijan los términos de la colaboración

entre las partes, que incluyen el compromiso de ambas de notificar a la otra los incumplimientos y errores que se hayan podido producir en aplicación de los procedimientos de *due diligence* y de comunicación de la información. Finalmente, en las secciones quinta a séptima se incluyen las cláusulas de confidencialidad, consulta y modificaciones al acuerdo, así como su entrada en vigor.

En consideración de los procedimientos de *due diligence* y comunicación, CRS, es importante destacar que la norma sobre intercambio de información publicada por la OCDE contiene un anexo que es el que incluye el texto de la futura norma común para la comunicación y *due diligence* de cuentas financieras. En tal sentido, la adopción de la CRS deberá ser plasmada en la legislación interna de cada Estado bajo un marco normativo que legitime su aplicación con base en el acuerdo comprendido en el Modelo CAA. La CRS tiene nueve secciones: las siete primeras se centran en el procedimiento de *due diligence* aplicable a las cuentas, mientras que la octava recoge una lista de definiciones, y la novena el compromiso de las partes de aprobar las normas que sean necesarias para asegurar su implementación y cumplimiento por parte las instituciones financieras.

Es importante destacar que salvo pequeñas diferencias, los procedimientos de *due diligence* de cuentas financieras reguladas por la norma de la OCDE son los mismos que los que deben ser aplicados con arreglo al Modelo 1A de FATCA. De esta forma, las instituciones financieras sólo deben adaptar los procedimientos desarrollados en relación con ciudadanos, así como también con las entidades estadounidenses a los países que se vayan adhiriendo a la norma de la OCDE.

En cuanto a la implementación de la CRS, la norma incluye un compromiso del Estado de adoptar todas las medidas legales y administrativas necesarias para asegurar su cumplimiento. Entre otras, debe implementar medidas para: (a) evitar que las instituciones financieras, los intermediarios y las personas lleven a cabo prácticas de elusión de los procesos de revisión; (b) imponer a las instituciones

financieras la obligación de mantener documentación acreditativa de que se han completado correctamente los procedimientos de *due diligence* y de comunicación de cuentas financieras; (c) supervisar el cumplimiento de las instituciones financieras; (d) asegurar que las condiciones que determinan la exclusión de la definición de institución financiera sean cumplidas por las entidades correspondientes; y (e) corregir el incumplimiento. De esta forma, la OCDE traslada a cada país la labor de supervisar y, en su caso, corregir el cumplimiento de la norma con base en las anteriores premisas. Esta disposición sigue la misma sistemática que el Modelo 1A de FATCA en el que los Estados firmantes asumen la obligación de controlar y, si fuese necesario, amonestar a las instituciones financieras que no cumplan con la FATCA.

La Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, fue publicada por Diario Oficial de la Unión Europea con fecha 16 de diciembre de 2014. Su fin primordial es la erradicación de la evasión y el delito fiscal, uno de los principales motivos de preocupación tanto en la Unión como a nivel mundial, ya que las rentas no declaradas y no gravadas comportan una reducción significativa de los ingresos fiscales nacionales. Por tal motivo, se hace perentorio para los países que conforman la Unión mejorar la eficiencia y la eficacia de la recaudación de impuestos, y en tal cometido el intercambio automático de información constituye una herramienta importante a este respecto, a nuestro juicio, la más significativa de todas.

Como se ha relatado, la Directiva 2011/16/UE del Consejo ya establece la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los Estados miembros de la Unión en determinadas categorías de renta y de patrimonio, particularmente las de carácter no financiero, que los contribuyentes mantienen en Estados miembros distintos de su Estado de residencia. También prevé un refuerzo del intercambio automático de información mediante un planteamiento

gradual que lo haga *progresivamente* extensivo a nuevas categorías de renta y de patrimonio y suprima la condición conforme a la cual la información sólo debe intercambiarse si está disponible. En los momentos actuales, las oportunidades de invertir en el extranjero en una amplia gama de productos financieros de diversa índole son cada vez más numerosas, a su vez, los diversos instrumentos de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad vigentes a escala de la UE y a nivel internacional han perdido eficacia en la lucha contra la evasión fiscal y el delito fiscal en el mundo. Por lo tanto, tal como colocó en consideración la petición del Consejo Europeo, se procede adelantar con esta nueva Directiva la ampliación del intercambio automático de información ya previsto en el artículo 8, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE por lo que respecta a los residentes en otros Estados miembros. Así, la Directiva 2014/107/UE, viene a representar, una iniciativa de la Unión que garantizará la aplicación de un enfoque coherente, homogéneo y general al intercambio automático de información en el mercado interior que se traduzca en ahorros de costes tanto para las administraciones tributarias como para los operadores económicos.

En este orden de ideas, la experiencia adquirida por los Estados miembros de la Unión que hubiesen celebrado o estén a punto de celebrar acuerdos con los EE.UU. relativos a la FATCA hace presuponer que dichos Estados miembros están ofreciendo, o están en la posibilidad de ofrecer, una cooperación más amplia en el sentido del artículo 19 de la Directiva 2011/16/UE, y que están o van a estar obligados a ofertar asimismo esa cooperación más amplia a otros Estados miembros.

Con la Directiva 2014/107/UE, los Estados miembros de la UE están en la obligación de utilizar los Comentarios al modelo de acuerdo con el organismo competente y el Estándar común de comunicación de información, elaborados por la OCDE a manera de fuente de ilustración o interpretación y para garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros. Al actuar un Estado miembro de la UE en este ámbito, deberá estar atento a la evolución futura a

escala de la OCDE. En tal sentido, la condición indicada en el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE, conforme a la cual el intercambio automático puede supeditarse a la disponibilidad de la información solicitada, no debe aplicarse a los nuevos elementos introducidos por la Directiva 2014/107/UE en la Directiva 2011/16/UE. La referencia a un umbral en el artículo 8, apartado 3, de la Directiva 2011/16/UE debe suprimirse, dado que dicho umbral no parece manejable en la práctica.

De igual forma, los Estados miembros de UE deben estar muy atentos en asumir las medidas pertinentes para exigir que sus “instituciones financieras obligadas a comunicar información” apliquen las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en los anexos I y II, y para garantizar la aplicación efectiva de dichas normas y su cumplimiento de conformidad con la sección IX del anexo I.

Motivado a las normas de comunicación de información y diligencia debida aplicables incluidas en los anexos I y II, la autoridad competente de cada Estado miembro de la UE comunicará a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro de UE, mediante intercambio automático y en el plazo establecido [en el apartado 6, letra b)], la siguiente información relativa a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2016 correspondiente a una “cuenta sujeta a comunicación de información”: [a) el nombre, domicilio, NIF y lugar y fecha de nacimiento (en el caso de una persona física) de cada “persona sujeta a comunicación de información” que sea “titular de la cuenta” y, en el caso de una “entidad” que sea “titular de la cuenta” y que, tras la aplicación de normas de diligencia debida conformes con los anexos, sea identificada como “entidad” con una o varias “personas que ejercen el control” que sean “personas sujetas a comunicación de información” el nombre, domicilio y NIF de la “entidad” y el nombre, domicilio, NIF y fecha y lugar de nacimiento de cada “persona sujeta a comunicación de información”; b) el número de cuenta (o su equivalente funcional en ausencia de número de cuenta); c) el nombre y el número de identificación (en

su caso) de la “institución financiera obligada a comunicar información”; d) el saldo o valor de la cuenta (incluido, en el caso de un “contrato de seguro con valor en efectivo” o de un “contrato de anualidades”, el “valor en efectivo” o el valor de rescate) al final del año civil considerado o de otro período de referencia pertinente o, en caso de cancelación de la cuenta en dicho año o período, la cancelación de la misma; e) en el caso de una “cuenta de custodia”: i) los importes brutos totales en concepto de intereses, de dividendos y de otras rentas generados en relación con los activos depositados en la cuenta, pagados o anotados en la cuenta (o en relación con la cuenta) durante el año civil u otro período de referencia pertinente y ii) los ingresos brutos totales derivados de la venta o amortización de “activos financieros” pagados o anotados en la cuenta durante el año civil u otro período de referencia pertinente en el que la “institución financiera obligada a comunicar información” actuase como custodio, corredor, agente designado o como representante en cualquier otra calidad para el “titular de la cuenta”; f) en el caso de una “cuenta de depósito”, el importe bruto total de intereses pagados o anotados en la cuenta durante el año civil u otro período de referencia pertinente, y g) en el caso de una cuenta no descrita en las letras e) o f), el importe bruto total pagado o anotado al “titular de la cuenta” en relación con la misma durante el año civil u otro período de referencia pertinente del que la “institución financiera obligada a comunicar información” sea el obligado o el deudor, incluido el importe total correspondiente a amortizaciones efectuadas al “titular de la cuenta” durante el año civil u otro período de referencia pertinente. A los efectos del intercambio de información con arreglo al presente apartado, salvo que en él o en los anexos se disponga otra cosa, el importe y la naturaleza de los pagos efectuados en relación con una “cuenta sujeta a comunicación de información” se determinará con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro que comunique la información]⁵³⁵.

⁵³⁵ En la indagación del contenido y los efectos de la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, se ha utilizado como material de consulta el contenido de las páginas web: <https://www.boe.es/doue/2014/359/L00001-00029.pdf> así como <http://www.legalisfiscal.com/es>

En suma, a nuestro juicio, la modificación aplicada a la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, coloca en relieve la intención de los Estados, que nos permitimos llamar rectores de la ética y transparencia debida en el manejo de los asuntos fiscales, de llamar al orden impositivo dentro del seno de la UE, pues no es desacertado, a nuestro criterio, afirmar que dentro de la UE existen Estados algo renuentes a una competencia leal y efectiva en todo aquello que conlleva la atracción de los inversores de capital.

7. El sistema único de intercambio automático de información tributaria

Visto hasta aquí lo desarrollado en relación a la FATCA, a la COMMON REPORTING STANDARDS, CRS, aprobada recientemente por la OCDE y a la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, más las reflexiones antes expuestas, a nuestro juicio, la Organización Mundial de Comercio podría tomar los aspectos positivos de estas normas para en su carácter de organismo internacional que da apertura al comercio como foro mundial donde sus organismos nacionales negocian sus acuerdos y tratan sus diferencias comerciales, lidere un intercambio internacional automático de información con trascendencia tributaria bajo los más nobles parámetros normativos establecidos en las antes referidas normas, sin obviar que para su efectiva ejecución debe tener un matiz coactivo con visión a un rotundo éxito en su aplicación.

La OMC es la sede donde se deben dirimir las operaciones internacionales de comercio y según la acertada opinión de una notable y distinguida doctrina española, cuando las Administraciones tributarias desean conocer y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente que efectúa operaciones transnacionales de comercio se enfrentan a un problema importante

que se resume en «la falta de información sobre tales operaciones »⁵³⁶. Por lo tanto, opinamos que sería una laudable labor de la OMC brindar sus buenos oficios en la erradicación del problema antes aludido y así coadyuvar a borrar el flagelo que representa el delito fiscal, la evasión y el fraude para el erario público de las naciones del mundo.

Postular de nuestra parte a la OMC como organismo rector a nivel mundial de la instauración de un sistema único de intercambio automático de información con trascendencia y que se encargue de ejecución de este sistema, hace necesario la comparación de ésta con otros organismos internacionales, tales como la ONU y la OCDE, a los cuales no se le puede negar su participación positiva y consuetudinaria en la elaboración de tratados o convenios para evitar la doble tributación con la inclusión de cláusulas de intercambio de información, así como de acuerdos, convenios o tratados directos y específicos de intercambio de información de trascendencia tributaria, a los cuales nos hemos referido en el transcurso del presente capítulo.

En tal sentido, pasamos a enumerar por orden de importancia algunas características que acercan a la OMC con la ONU y la OCDE, así como ciertas singularidades que distancian a la OMC de estos organismos internacionales.

La OMC no un organismo especializado de la ONU, pero ha mantenido con la misma significativas y consuetudinarias relaciones, debiéndose destacar que las relaciones entre la OMC y la ONU se rigen por los «Acuerdos de cooperación efectiva con otras organizaciones intergubernamentales – Relaciones entre la OMC y ONU», suscritos el 15 de noviembre de 1995. También, debe resaltarse que el Director de la OMC participa en la Junta Ejecutiva Principal, que funge como órgano de coordinación dentro del sistema operativo de la ONU.

⁵³⁶ Cfr. Soler Roch, M.T., “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado”, en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997, pp. 72-73.

Las diferencias que se aprecian entre la OMC y la OCDE son más resaltantes desde el punto de vista del número de afiliados de cada uno de estos organismos. Así, tenemos que mientras la OMC, a la fecha de nuestra consulta en el año 2015, estaba integrada por ciento sesenta países y veinticuatro observadores⁵³⁷, la OCDE estaba formada por treinta y cuatro naciones.

Por otra parte, la OMC es un organismo internacional que se encarga de administrar los acuerdos de comercio y que además sirve como un foro en donde se discuten las negociaciones comerciales, y donde se trata de darle una solución a las diferencias que puedan surgir entre los países miembros. En cambio, la OCDE al igual que la OMC, también es un organismo que está a nivel internacional pero, a diferencia del anterior, éste sirve para que los miembros se reúnan para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

La OMC sirve de marco institucional para el desarrollo de los intercambios comerciales entre sus países miembros. Administra todos los acuerdos alcanzados en las rondas de negociaciones comerciales multilaterales. El principal objetivo es el establecimiento de normas para la política comercial de sus miembros. Para lograr este objetivo, la OMC: Administra y fomenta los acuerdos comerciales multilaterales. Sirve de foro para las negociaciones comerciales multilaterales de los países miembros. Resuelve el sistema de arreglo de diferencias comerciales. Examina las políticas comerciales nacionales. Ayuda a los países en desarrollo en las cuestiones de política comercial, prestándoles

⁵³⁷ Según información publicada en la Web, de la OMC, el 1º de enero de 1995, la OMC sustituyó al GATT, que llevaba en funcionamiento desde 1947, y a finales del año 1994 estaban afiliados al GATT 128. Destáquese «Con excepción de la Santa Sede, los observadores deben iniciar las negociaciones de adhesión en un plazo de cinco años después de obtener la condición de observador».

asistencia técnica y organizando programas de formación. Coopera con otras organizaciones internacionales⁵³⁸.

En cuanto a la OCDE, las principales economías forman parte de este organismo; por esta razón es un foro muy importante para debatir e intercambiar información y para discutir cuestiones que serán objeto de acuerdo globales. Desempeña un importante papel recogiendo datos económicos de los países miembros. A la OCDE se le ha considerado un club de ricos, demasiado centrada en Europa y América del Norte y con escasa presencia de países en desarrollo y países con economías emergentes. Por ser pequeño no parece un foro adecuado para tratar temas globales, pero es el único foro donde los gobiernos miembros regularmente intercambian información y opiniones sobre un conjunto amplio de temas económicos que se consideran muy útiles para la toma de decisiones de los gobiernos nacionales. La OCDE es una importante fuente de información sobre el desarrollo económico a corto plazo para los países miembros y para los países no miembros.

A nuestro juicio, todas estas reflexiones doctrinales en relación GATT-OMC, siglas utilizadas por algunas doctrinas haciendo alusión a la sustitución del GATT por la OMC, nos llevan a plantear a la OMC como el organismo más idóneo para liderar el intercambio automático de información con trascendencia tributaria. En tal sentido, es importante destacar la opinión de una notable doctrina de especialidad tributaria internacional⁵³⁹ para quien « No parece exagerado identificar la Organización Mundial del Comercio como actora principal en la evolución de las relaciones internacionales. Un acuerdo de acuerdos conformado como sistema jurídico autosuficiente para sus Estados miembros». También

⁵³⁸ Cfr. Manero Salvador, A., "Los países en desarrollo y el GATT", en *60 años del sistema GATT-OMC*, ICE N° 843, julio – agosto, 2008, p.120, para quien « el GATT de 1947 creó un marco jurídico regulador del comercio de mercancías, en el que a pesar de que hubiera sectores que estaban excluidos de la regulación, como la agricultura y los textiles, dotó a las relaciones comerciales internacionales de previsibilidad y seguridad jurídica».

⁵³⁹ Cfr. Rosembuj, T., *Comercio mundial y el medio ambiente, Los Impuestos*, Barcelona, 1ª ed., El Fisco, 2005, p. 7.

afirma «La OMC es posiblemente la organización que hasta ahora mejor exhibe la connotación de la globalización. Por un lado, por su representación mundial; por otro, por su saber hacer informal, oficioso, fundado en el soft law, los precedentes y la negociación»⁵⁴⁰.

En suma, si bien recientemente a través de la CRS se está implementando un sistema de intercambio automático de información tributaria, a ésta se le cuestiona que por nacer en el seno de la OCDE pueda generar un clima internacional de confianza en los países que no pertenecen a la elite del PIB más alto del mundo, a saber, los pertenecientes al G5 y G20. Además con la iniciativa CRS en el horizonte 2017, nos preguntamos si los paraísos fiscales estarán heridos de muerte con el horizonte de 2018 ya que su extinción completa es muy complicada por motivos políticos debido, a nuestro juicio, a que los límites de soberanía de los Estados determinarán el éxito de esta iniciativa. Entendemos que herramientas como la CRS son resortes para un cambio de tendencia. De tal manera que podríamos considerar a la FATCA el catalizador y la CRS su evolución. Sin embargo, en la CRS no hay prevista la retención del treinta por ciento que propone la FATCA con carácter punitivo sobre los rendimientos del cliente que no colabore al entregar su información al fisco. A nuestro entender, mediante la coacción se puede atraer a las naciones más renuentes a proporcionar información y está demostrado que en este proceder el comercio internacional es determinante. En tal cometido la OMC puede desempeñar por su trayectoria e integración, una política más acertada en liderar y supervisar un sistema de intercambio único automático de información de trascendencia tributaria efectivo y duradero.

⁵⁴⁰ Cfr. Rosembuj, T. *Los impuestos y la organización mundial de comercio*, Barcelona, 1ª ed., El Fisco, 2007, p.20

CONCLUSIONES

Una vez realizado el presente desarrollo investigativo que nos hemos permitido denominar *La información como instrumento de erradicación del delito fiscal*, del análisis del mismo se deduce las siguientes conclusiones:

Primera — La información como instituto de las ciencias sociales, al ser cubierta por el ordenamiento jurídico, se inviste de poderes especiales para, en el caso de la actividad impositiva, permitirse difundir hechos de trascendencia tributaria, convirtiéndose de esta manera en un elemento determinante en la lucha contra el delito fiscal.

Segunda — Ante la interrogante sobre la información de la capacidad económica del ciudadano que tiene que trascender a los entes administrativos del Estado, concluimos que debe ser aquella que implique la totalidad de la capacidad económica del mismo, es decir, la correspondiente a su fuente productiva de ingreso y los resultados que esta arroja en un período determinado. La posición que asumimos se corresponde plenamente con el sentir del Tribunal Supremo español, el cual en su sentencia de 12 de noviembre de 2003, declara: [La trascendencia tributaria que se analiza debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la CE... Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales...)].

Tercera — Que el Tribunal Constitucional español analiza el deber de informar, estableciendo que su naturaleza se desprende de lo estipulado en la Constitución: «...contribuir al sostenimiento de los gastos públicos... ». También

se indagó que tanto la jurisprudencia como la doctrina de otros países amplían la interpretación del deber de «... contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva» establecido en sus Constituciones, con la obligación de informar.

Cuarta — La figura del Defensor del Contribuyente, así como la del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aparecen en el ámbito tributario español como un elemento determinante para el resguardo de los derechos de los obligados tributarios. Su implementación en similares condiciones también se observa en países como Estados Unidos, Italia y Venezuela.

Quinta — Las administraciones tributarias, como organismos encargados de la recaudación impositiva, se han visto en la necesidad de adecuar sus plataformas operativas a la tecnología moderna debido a la masificación de sus administrados, implementando los sistemas informáticos y telemáticos como medios de comunicación e interacción con sus administrados. Así, dentro del proceso de administración de los tributos se pasa de un acto administrativo simple y de vieja data a un proceso de gestión donde el obligado tributario tiene una participación más activa y asume tareas que antes eran de la competencia de la Administración tributaria.

Sexta — La adecuación de las administraciones tributarias a los sistemas informáticos y telemáticos es un hecho en la Nación española, ya que todas las administraciones tributarias de las comunidades autónomas, provincias y localidades han adecuado con éxito sus plataformas a las nuevas modalidades tecnológicas. Nuestra incursión en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como en las de la Administración tributaria del Ayuntamiento de Madrid y en las administraciones tributarias de las provincias de Barcelona, Zaragoza, Sevilla y Salamanca, son evidencia de nuestra afirmación. Cabe destacar también que la misma incursión se realizó en L'Agencia delle Entrate italiana y en la agencia tributaria del Comune di Bologna. De igual manera, en relación a Venezuela se

indago la implementación de los sistemas informáticos y telemáticos en el Sistema Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y también, a nivel local, en el Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida. Todas las instituciones aquí señaladas demostraron una excelente adecuación de sus sistemas operativos a la tecnología y una óptima adecuación de sus usuarios a esta nueva modalidad de administración.

Séptima — La descentralización que existe en casi todas las Naciones democráticas ha motivado que la Administración tributaria también se descentralice. En tal sentido, se ha podido apreciar un intercambio fluido de información tributaria entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria con las diversas agencias de la administración tributaria de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales españolas. La experiencia de descentralización aunada a la cooperación exigida y necesaria en el sistema tributario español es un hecho que, a nuestro juicio, ha surgido no como una serie de eventos sucesivos sino simultáneo, toda vez que así está preceptuado en la Constitución española que, si bien otorga la autonomía, exige a su vez la cooperación entre los diversos organismos que conforman el sistema territorial tributario. Tal hecho no ha tenido una recepción pacífica de parte de la doctrina, a lo que cabe destacar la posición doctrinal de Rozas Valdés, quien llama a la creación de un nuevo modelo de Administración tributaria en España. De este criterio se desprende la necesidad de revisar la verdadera participación de todas las regiones españolas en el funcionamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, siendo su planteamiento que se establezca «... una sola Agencia independiente y profesionalizada en cuyo gobierno y administración participen de forma real y equilibrada cada una de las Haciendas implicadas en su funcionamiento. Se trataría de una Autoridad independiente, responsable de la Administración de todo el sistema tributario estatal y autonómico, de forma pareja a lo que ocurre con el Banco de España respecto del sistema monetario y financiero». Posición que acompañamos debido a la complejidad que presenta el modelo actual.

Octava — La denuncia en el ámbito tributario es lógicamente admitida. Si tomamos en consideración la legislación española, se puede expresar que la Ley General Tributaria considera la denuncia pública como «hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos».

A nuestro entender, de lo que se desprende de la normativa considerada lo anónimo no tiene asidero legal, pero tampoco es del todo despreciado por los organismos de seguridad ni por los órganos administrativos.

En este orden de ideas, se debe reconocer que parte de la doctrina no ha sido pacífica en relación a la utilización del término autodenuncia en el quehacer tributario y al respecto prefiere hablar de cláusula de regularización tributaria, debido a que consideran que es una rectificación de proceder y un pago posterior que, de no hacerse, implicaría a futuro sanciones tributarias o penales. A nuestro juicio, la autodenuncia tiene cabida dentro del sistema impositivo de cualquier Nación donde impere un Estado de derecho, máxime si se aprecia desde una óptica de los derechos fundamentales, ya que presumiendo la buena fe del obligado tributario, errar es rectificar. También estamos de acuerdo en que la expresión “regularización tributaria” es la más acertada para calificar este tipo de proceder del obligado tributario.

En el caso de la República Italiana, la denuncia pública por situaciones de evasión tiene como protagonista receptor la Guardia di Finanza, donde se puede formular anónimamente mediante una línea de comunicación gratuita identificada con el número 117, cuya data histórica suma los 19 años aproximadamente. A su vez, la normativa que rige la autodenuncia procede de la reforma de 1991, a través de la Ley N° 154 de 15 de enero, al igual que mediante la Ley N° 413 de 30 de diciembre de 1991, refundida con sus respectivas modificaciones en la Ley N° 66 del 6 de junio de 1992.

En el caso de Venezuela, la denuncia y la regularización tributaria se pueden extraer del contenido de su codificación tributaria. En tanto que la denuncia anónima en términos legales no es admitida.

Novena — En la Nación española se han generado en tiempos recientes importantes reformas, dirigidas hacia la lucha contra el delito fiscal. Tal acontecer, a nuestro parecer, proviene del sentir social que ha exigido medidas contundentes contra esta anomalía que afecta y perjudica a la sociedad en su conjunto. Un hecho trascendental ha sido las modificaciones realizadas por la Ley General Tributaria 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. En su contenido se encuentra, a nuestro parecer, uno de los hechos más novedosos que normativamente se conocen en relación a la denuncia pública por parte de la Administración tributaria, al estipularse un «Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias», donde se le otorgan facultades a la Administración tributaria para publicar periódicamente listados de deudores a la Hacienda Pública de deudas o sanciones tributarias, cuando concurren ciertas características fijadas en dicho artículo.

Décima — La actividad de los medios masivos de comunicación en la lucha contra los delitos fiscales ha sido determinante y sobre todo constante; a nuestro juicio, su colaboración o apoyo con las Administraciones tributarias es cada vez más creciente, efectiva y útil. Un ejemplo de la actividad que actualmente desarrollan los medios masivos de comunicación lo encontramos en el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ en el original inglés), que comprende una red de periodismo de investigación con sede en Washington. Dicho Consorcio está integrado por un destacado grupo de periodistas especializados en diversa ramas, tales como: económicas, jurídicas, sociales y tecnológicas, entre otras tantas. Cuenta además con un sofisticado sistema informático y telemático. Entre una de sus más resaltadas actuaciones en el ámbito tributario se encuentra el caso LuxLeaks. También, cabe destacar como

algo inusual la intervención de la iniciativa privada italiana como medio receptor de denuncias públicas contra la evasión fiscal. Tal es la aparición en la web de Evasori.info, el sitio para informar y denunciar el fraude fiscal online en Italia. A nuestro juicio, todas estas iniciativas comunicacionales deben ser bienvenidas, como lo fue el caso LuxLeaks por parte del Parlamento Europeo, ya que éstas han colocado en jaque poderes políticos y económicos a nivel mundial.

*Decimoprimer*a — En la búsqueda por ampliar sus mecanismos de control de las actuaciones de los obligados tributario, se han establecido dentro de los sistemas impositivos unidades de índole militar o policial dependientes, en su gran mayoría, de los entes públicos encargados de administrar los tributos o de las carteras ministeriales que tienen a su cargo el manejo de la Hacienda Pública Nacional. Este patrón operativo ha tomado una importancia cada vez mayor, debido al auge delictivo que se generó en el seno de las actividades tributarias. También, es importante destacar que las facultades de estos organismos de seguridad en la mayoría de los casos comprenden el acontecer tributario y aduanero. Así, la Guardia Civil, la Policía Gubernativa, la Vigilancia Aduanera en España, la Guardia di Finanza en Italia, así como el Resguardo Nacional Tributario venezolano, ejercen una labor ejemplar en la lucha contra el delito fiscal.

Decimosegunda — Entre los operadores jurídicos, los notarios y registradores constituyen uno de los colectivos profesionales a través de los cuales se tramitan operaciones de notable valor económico. Esto no ha sido ignorado por las administraciones tributarias, que desde los albores del actual sistema impositivo han aprovechado la citada implicación tradicional de los notarios y registradores en lo económico y jurídico del país, atrayendo su participación efectiva en la actividad de obtención de información.

Decimotercera — Los profesionales e intermediarios - para los efectos de nuestra consideración, los abogados, asesores tributarios y contadores - representan un factor humano significativo en la lucha contra el delito fiscal. Son

otros de los obligados colaboradores de las administraciones tributarias ya que, no sólo en España sino también en otros países, las leyes y codificaciones tributarias les exigen el deber de información.

Decimocuarta — Se puede afirmar que el problema del intercambio de información con trascendencia tributaria no estriba en una renuencia de parte de las instituciones financieras a nivel interno, sino que tiende a apoyarse en las dificultades de obtención de información que resultan de la limitación territorial del Poder financiero y en las facilidades de ocultación que proporcionan determinados países y territorios, principalmente por el mantenimiento del secreto bancario, o simplemente por su negativa a facilitar información sobre bienes y activos financieros situados en sus territorios.

Decimoquinta — En relación con lo que nos hemos permitido denominar *el refugio de los no colaboradores en el suministro de información de trascendencia tributaria*, se puede afirmar que éstos tienen tres ámbitos que los albergan, a saber, los paraísos fiscales, las zonas denominadas territorios de fiscalidad elevada pero que ofrecen ventajas a negocios extranjeros y los llamados territorios con servicios desarrollados. Dicha clasificación se basa en el Informe del Comité Ruding que estableció tres zonas consideradas de baja tributación. En la búsqueda de una solución al problema que estas zonas representan a nivel internacional son varias las medidas adoptadas. A nuestro criterio, las medidas más importantes se han adoptado a través de la vía diplomática, mediante convenios que se procuran suscribir con las naciones que están consideradas como paraísos fiscales.

Decimosexta — A nuestro juicio, se pueden enunciar como características de la Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA por sus siglas en inglés) «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras», las siguientes: - Es una ley estadounidense unilateral aprobada en marzo de 2010, que se impone al resto del Mundo. - Establece un sistema de comunicación de información. - Su régimen,

está dirigido a instituciones financieras extranjeras, es decir, todas las instituciones no estadounidenses en relación a cuentas cuyos titulares sean ciudadanos o residentes estadounidenses o estén dichas cuentas controladas por dichos ciudadanos. - Aísla a quienes no participen en la FATCA del régimen del mercado financiero norteamericano, uno de los más importantes del mundo. – Establece una retención del treinta por ciento sobre todo pago de fuente estadounidense sujeto a retención, abonado a una institución financiera que no participe en el citado sistema.

Luego, por su inicial carácter unilateral, la FATCA se consideraba contradictoria por las dificultades legales que impedían su aplicación a nivel internacional. Por lo cual la Nación estadounidense se ve en la necesidad de adoptar un enfoque multilateral, lo cual materializa mediante la suscripción de acuerdos con Alemania, España, Francia, Italia y el Reino Unido, basados en el desarrollo del modelo 1 de Acuerdo Intergubernamental. A nuestro entender, en tal acontecimiento prevaleció en el ánimo de estas naciones en primer lugar, la reciprocidad de información de los Estados Unidos para con dichos países y, en segundo lugar, la esperanza de erradicar el delito fiscal mediante el intercambio efectivo de información de trascendencia tributaria.

Decimoséptima – Como familia de la FATCA se aprecia el Common Reporting Standard (CRS por sus siglas en inglés) o Norma de Información Común, creada por la Organización de Comercio y Desarrollo Económico, OCDE, a partir de la referida ley norteamericana, diferenciándose de ésta esencialmente por la eliminación de las especificidades estadounidenses y por la incorporación de algunas mejoras. También, se distingue como relevante en el ámbito de la Unión Europea la Directiva 2014/107, que abraza el modelo CRS, como es lógico.

Decimoctava – Debido a los resultados que se han obtenido con la FATCA - cuya ratio legis de la norma ha sido calificada de encomiable por los estudiosos de la misma y cuyo alcance extraterritorial sobrepasa la frontera norteamericana -

junto con la familia que de dicha ley se deriva - a saber el CRS y la Directiva 2014/107 - hemos considerado oportuno proponer que la Organización Mundial de Comercio (OMC) lidere un intercambio internacional automático de información con trascendencia tributaria, debido a su carácter de organismo internacional que da apertura al comercio como foro mundial, donde los organismos nacionales negocian sus acuerdos y tratan sus diferencias comerciales. Dicho liderazgo debería surgir bajo los más nobles parámetros normativos establecidos en FATCA, sin obviar que para su efectiva ejecución debe tener un matiz coactivo con visión a un rotundo éxito en su aplicación.

La OMC ejerce un papel que atrae más a los países latinoamericanos y suramericanos. Incluso la República Popular China ha visto esa ventaja, razón por la cual ha querido incorporarse a la OMC, ventaja que es objeto de la atención de García Menéndez en su obra «Efectos de la adhesión de China en la Organización Mundial de Comercio e implicaciones para América Latina». Por otra parte, está la opinión que Rosembuj manifiesta en su obra « Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio», al expresar que la convergencia internacional económica y jurídica encuentra en la OMC un sitio donde concurren más tranquilamente los países y sistemas que se sienten más relegados, donde el discurso es más vinculante y extensivo.

A nuestro parecer, la OCDE, la ONU y la Unión Europea no inspiran en algunos países centro y sudamericanos los mismos valores que la OMC. Puede existir mayor presión económica pero consideramos que junto con este factor, que se reconoce como esencial, el futuro en el intercambio de información tributaria y sus acuerdos internacionales *ad hoc* reside en una evolución tranquila que selle grietas del sistema financiero mundial.

A nuestro juicio, un sistema automático de información de trascendencia tributaria, con una sede equipada con tecnología de punta y un equipo humano conformado por un grupo de expertos profesionales del quehacer tributario

mundial que representen a los países que conforman el tratado liderado por la Organización Mundial de Comercio, permitiría la utilización de *La información como instrumento de erradicación de delito fiscal*.

CONCLUSIONI

«De acuerdo a requisitos establecidos en el art. 22 del RD 1393/2007»

Una volta realizzata la seguente ricerca, che abbiamo deciso di denominare L'informazione come strumento di sradicamento del delitto fiscale, dall'analisi della stessa si deducono le seguenti conclusioni:

Prima- L'Informazione come istituto delle scienze sociali, essendo sottoposta all'ordinamento giuridico, si investe di un potere speciale nel caso dell'attività impositiva, permettendo di diffondere fatti della trascendenza tributaria, trasformandosi in questo modo in un elemento determinante per lo sradicamento del delitto fiscale.

Seconda- Di fronte alla domanda sull'informazione della capacità economica del cittadino, che deve trascendere gli enti amministrativi dello Stato, concludiamo che dev'essere questa ad implicare la totalità della capacità economica dello stesso, vale a dire, la corrispondente alla sua fonte produttiva di introiti e i risultati che questa riceve in un periodo determinato. La posizione che assumiamo corrisponde pienamente con quanto sostenuto dal Tribunale Supremo di Spagna, che nella sua sentenza dal 12 novembre 2003 dichiara: [(La trascendenza tributaria analizzata deve intendersi come la qualità di quei fatti o atti che possono risultare utili all'Amministrazione per accertare se certe persone compiono o no gli obblighi stabiliti nell'articolo 31.1 de la CE... e questa utilità può essere “diretta” (quando l'informazione sollecitata si riferisce a fatti imponibili, ovvero a attività, titolazioni, atti o fatti che la Legge sottopone agli oneri), o “indiretta” (quando l'informazione sollecitata si riferisce solo a dati collaterali)].

Terza- Che il Tribunale Costituzionale spagnolo sia consapevole del dovere di informare stabilendo che la sua natura dipende dalle stipulazioni della Costituzione «...contribuire al sostentamento delle spese pubbliche...». Inoltre, ne è risultato che anche la giurisprudenza, come le dottrine di altri paesi, ampliano

l'interpretazione del dovere di «... contribuire alle spese pubbliche in proporzione alla loro capacità contributiva», stabilito nella loro Costituzione, con l'obbligo di informare.

Quarta- La figura del Garante del Contribuente, così come il Consiglio per la difesa del Contribuente, appare nell'ambito tributario spagnolo come un elemento determinante per rispettare i diritti degli obbliganti tributari. La loro implementazione in condizioni simili si osserva in paesi come gli Stati Uniti, l'Italia e il Venezuela.

Quinta — Le amministrazioni tributarie, come organismi incaricati della riscossione impositiva, in seguito alla massificazione dei amministrati, hanno visto la necessità di adeguare le loro piattaforme operative alla tecnologia moderna, integrando i sistemi informatici e telematici come mezzi di comunicazione e interazione con i loro amministrati. In questo modo, all'interno del processo di amministrazione dei tributi, si passa da un atto amministrativo semplice e di vecchia data, a un processo di gestione in cui l'obbligato tributario partecipa in modo più attivo e assume compiti che prima competevano all'Amministrazione tributaria.

Sesta- L'adeguamento delle amministrazioni tributarie ai sistemi informatici e telematici è un dato di fatto nella Nazione Spagna, giacché tutte le amministrazioni tributarie delle comunità autonome, province e località, hanno adeguato con successo le loro piattaforme alle nuove modalità tecnologiche. La nostra incursione nell'Agenzia Statale dell'Amministrazione Tributaria, così come nell'Amministrazione Tributaria del Comune di Madrid e nelle amministrazioni tributarie delle province di Barcellona, Saragozza, Siviglia e Salamanca, evidenzia le nostre affermazioni. E' importante sottolineare che la stessa incursione è stata realizzata nell'Agenzia delle Entrate italiana e nell'agenzia tributaria del Comune di Bologna. Lo stesso vale per il Venezuela, sulla messa in atto dei sistemi informatici e telematici nel Sistema Integrato di Amministrazione Doganale e Tributaria e

anche a livello locale nel Servizio Autonomo di Amministrazione Tributaria del Comune Emancipatore dello Stato di Merida. Tutte le istituzioni qua segnalate dimostrano un'eccellente adeguamento dei loro sistemi operativi alla tecnologia e un altrettanto ottimo adeguamento dei loro utenti alle nuove modalità di amministrazione.

Settima- La decentralizzazione che esiste in quasi tutte le Nazioni democratiche ha portato l'Amministrazione Tributaria a decentralizzarsi. In questo senso, si è potuto constatare uno scambio fluente delle informazioni tributarie tra l'Agenzia Statale di Amministrazione Tributaria e le diverse agenzie di amministrazione tributaria delle Comunità Autonome e degli Enti Locali spagnoli. L'esperienza della decentralizzazione, accompagnata dalla cooperazione esigita e necessaria nel sistema tributario spagnolo, è un fatto che, a nostro giudizio, è sorto non come una serie di eventi successivi, ma simultanei, come viene stabilito nella Costituzione Spagnola che, anche se garantisce l'autonomia, allo stesso tempo esige la cooperazione tra i diversi organismi che costituiscono il sistema territoriale tributario. Questo fatto non ha avuto una ripercussione pacifica da parte della dottrina, alla quale è importante rilevare la posizione dottrinale di Rozas Valdés chi spinge alla creazione di un nuovo modello di Amministrazione tributaria in Spagna, dal quale criterio emerge la necessità di rivalutare l'autentica partecipazione di tutte le regioni spagnole nel funzionamento dell'Agenzia Statale di Amministrazione Tributaria, in modo che nella sua pianificazione si possa stabilire «...una sola Agenzia indipendente e professionalizzata, in cui ognuna delle agenzie fiscali implicate nel suo funzionamento partecipino in modo reale ed equilibrato nel governo e l'amministrazione. Si tratterebbe di un'Autorità indipendente, responsabile dell'Amministrazione di tutto il sistema tributario statale e autonomistico, simile a quanto accaduto con la Banca di Spagna rispetto al sistema monetario e finanziario». Posizione che appoggiamo, data la complessità del modello attuale.

Ottava- La denuncia in ambito tributario è logicamente ammessa. Se prendiamo in considerazione la legislazione spagnola, possiamo dire che la Legge Generale Tributaria considera la denuncia pubblica come «un fatto o una situazione che può causare inflazioni tributarie o avere trascendenza per l'applicazione dei tributi ».

A nostro parere, dalla valutazione della normativa esaminata l'anonimo non ha fondamento legale, ma non è nemmeno del tutto disapprovato dagli organismi di sicurezza e gli organi amministrativi.

Seguendo quest'ordine di idee, bisogna riconoscere che la dottrina non è stata pacifica in relazione all'utilizzo del termine autodenuncia nel settore Tributario, e preferisce parlare di clausole di regolarizzazione tributaria poiché nella sua opinione si tratta di una rettificazione nel procedere e un pagamento posteriore che, se non realizzato, porterebbe in futuro a sanzioni tributarie o penali. A nostro giudizio, la autodenuncia trova spazio all'interno dei sistemi impositivi di qualsiasi Nazione in cui sussista uno Stato di diritto, ancor più se si considera nell'ottica dei diritti fondamentali, giacché, presumendo la buona fede, sbagliare significa rettificare.

Nel caso della Repubblica Italiana, la denuncia pubblica di situazione di evasione ha come destinatario la Guardia di Finanza, che può essere contattata anonimamente tramite una linea di comunicazione gratuita, identificata con il numero 117, fondata circa 19 anni fa. A sua volta, la normativa che regge l'autodenuncia procede dalla riforma del 1991, attraverso la Legge N° 154 del 15 Gennaio, allo stesso modo che con la Legge N° 413 del 30 Dicembre 1992, diffusa con le sue rispettive modifiche nella Legge N° 66 del 6 Giugno 1992.

Nel caso del Venezuela, le denunce e la regolarizzazione tributaria si possono estrarre dal contenuto della sua codificazione tributaria, mentre la denuncia anonima non ha validità legale.

Nona- Nella Nazione spagnola si sono generati in tempi recenti importanti riforme, indirizzate alla lotta contro la frode fiscale. Questo, a nostro parere, deriva dal sentire sociale che ha chiesto misure contundenti contro quest'anomalia, che colpisce e pregiudica la società nel suo complesso. Le modifiche parziali della Legge 58/2003 del 17 dicembre, realizzate attraverso la Legge Generale Tributaria 34/2015 del 21 settembre, costituiscono un fatto trascendentale; a nostro parere, il suo contenuto è uno dei fatti più innovatori che normativamente si conoscono in relazione alla denuncia pubblica da parte dell'Amministrazione tributaria, stipulando un «Articolo 95 bis. Pubblicità di situazioni di inadempienza rilevante delle obbligazioni tributarie», in cui si concedono facoltà all'Amministrazione tributaria di pubblicare periodicamente liste di debitori nei confronti del Fisco, quando si presentino determinate caratteristiche prefissate in detto articolo.

Decima- L'attività dei mezzi di comunicazione di massa nella lotta contro la frode fiscale è stata determinante e soprattutto costante. A nostro giudizio, la sua collaborazione e appoggio con l'Amministrazione tributaria è in continua crescita, efficacia e utilità. Un esempio dell'attività che attualmente sviluppano i mezzi di comunicazione di massa la incontriamo nel Consorzio Internazionale di Giornalisti di Ricerca (ICIJ), che comprendono una rete di giornalismo di ricerca, con sede a Washington. Questo consorzio è composto da un importante gruppo di giornalisti specializzati in diversi ambiti: economico, giuridico, sociale, tecnologico tra gli altri. Conta inoltre con un sofisticato sistema informatico e telematico. Una delle attuazioni più rinomate in ambito tributario riguarda il caso di LuxLeaks. Inoltre, è bene risaltare come qualcosa di particolare l'intervento dell'iniziativa privata italiana come mezzo di ricezione delle denunce pubbliche contro l'evasione fiscale, che appare sul web come Evasori.info: il sito per informare e denunciare online la frode fiscale in Italia. A nostro giudizio, tutte queste iniziative devono essere ben accette, come nel caso di LuxLeaks da parte del Parlamento Europeo, poiché queste hanno messo alle strette poteri politici ed economici a livello mondiale.

Undicesima— Nella ricerca per ampliare i meccanismi di controllo delle attuazioni degli obbligati tributari, all'interno dei sistemi impositivi si sono stabilite delle unità di indole militare e poliziesco, dipendenti nella maggior parte dei casi da enti pubblici incaricati di amministrare i contributi o le cartelle ministeriali che collaborano con il Fisco. Questo modello operativo, ha acquisito sempre più importanza come conseguenza dell'apice dei delitti fiscali all'interno delle attività tributarie. Inoltre, è importante sottolineare che le facoltà di questi organismi di sicurezza, nella maggior parte dei casi, comprendono il contesto tributario e doganale. Quindi, le Guardie Civili, la Polizia Governativa e Doganale in Spagna, la Guardia di Finanza in Italia, la Guardia Nazionale Tributaria venezuelana, esercitano un lavoro esemplare nella lotta contro la frode fiscale.

Dodicesima- I notai e i registri pubblici costituiscono uno dei collettivi professionali tra gli operatori giuridici, attraverso i quali si trasmettono operazioni di notevole valore economico. Questi non sono stati ignorati dalle amministrazioni tributarie, che fin dagli albori dell'attuale sistema impositivo hanno approfittato della citata implicazione tradizionale dei notai e dei registri in ambito economico e giuridico del paese, attirando la loro partecipazione effettiva nelle attività di ottenimento delle informazioni.

Tredicesima- I professionisti e gli intermediari, gli avvocati, gli assessori tributari, secondo le nostre considerazioni, rappresentato un fattore umano significativo nella lotta contro la frode fiscale. Sono fidati collaboratori delle amministrazioni tributarie, poiché non solo in Spagna, ma anche in altri paesi, le leggi e i codici tributari esigono loro le dovute informazioni.

Quattordicesima — Si può affermare che il problema dello scambio di informazioni con trascendenza tributaria non poggia su una rinuncia da parte delle istituzioni finanziarie a livello interno, poiché lo stesso tende ad appoggiarsi sulle difficoltà di ottenimento delle informazioni che risultano dalla limitazione territoriale del Potere finanziario e nelle facilitazioni di occultamento che acquisiscono

determinati paesi o territori, principalmente per il mantenimento del segreto bancario, o semplicemente per il rifiuto della facilitazione delle informazioni riguardanti i beni e le risorse finanziarie situate nei loro territori.

Quindicesima — In relazione a quello che ci siamo permessi di denominare come “rifugio dei non collaboratori al somministro delle informazioni di trascendenza tributaria”, possiamo affermare che questo ha tre ambiti che ne permettono la sussistenza: i paradisi fiscali, i territori la cui fiscalità è alta, ma che offrono vantaggi al commercio straniero e i territori con servizi sviluppati. Questa classificazione si basa sul rapporto del Comitato Ruding, che stabilisce tre zone considerata a bassa contribuzione fiscale. Nella ricerca di una soluzione al problema che queste zone rappresentano a livello internazionale, sono varie le misure adottate. A nostro parere, le più importanti misure sono state adottate tramite vie diplomatiche, mediante accordi che si cerca di stabilire con le Nazioni considerate paradisi fiscali.

Sedicesima — A nostro giudizio, possono essere considerate caratteristiche della Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA « Legge di compimento tributario di conti stranieri», le seguenti: - E' una legge statunitense approvata nel Marzo 2010, unilaterale, che si impone al resto del mondo. - Stabilisce un sistema di comunicazione di informazioni. - Il suo regime si rivolge a istituzioni finanziarie straniere, ovvero, a tutte le istituzioni non statunitensi in relazione a conti i cui titolari siano cittadini o residenti statunitensi o siano detti conti controllati da detti cittadini.- Isola chi non partecipa alla FATCA del regime del mercato finanziario nordamericano, uno dei più importanti al mondo. - Stabilisce una ritenzione del trenta per cento su tutti i pagamenti di fonti statunitensi soggette a ritenzioni abbinate ad un'istituzione finanziaria che non partecipi al già citato sistema.

Inoltre, per il suo iniziale carattere unilaterale, la FATCA veniva interpretata come contraddittoria, per difficoltà legali che impedivano la sua applicazione a livello internazionale. A tale effetto, gli Stati Uniti hanno avuto bisogno di adottare

un metodo multilaterale, attraverso l'Accordo Intergovernativo con la Germania, la Francia, l'Italia e il Regno Unito. A nostro parere, nell'animo di queste nazioni ha prevalso da una parte, la reciprocità nello scambio di informazioni con Gli Stati Uniti e, dall'altra, la speranza di sradicare la frode fiscale attraverso lo scambio effettivo di informazione di trascendenza fiscale.

Diciassettesima – Come famiglia della FATCA, si intende il Common Reporting Standard, o Norma di Informazione Comune (CRS) creata dall'Organizzazione del Commercio e dello Sviluppo economico, OCSE, sulla base della riportata legge nordamericana, differenziandosi da questa essenzialmente per l'eliminazione delle specificità statunitensi e per l'incorporazione di alcuni miglioramenti. Inoltre, si distingue come rilevante in ambito dell'Unione Europea la Direttiva 2014/107, che abbraccia il modello CRS, com'è logico che sia.

Diciottesima – Come conseguenza dei risultati ottenuti con la FATCA, la cui ratio legis della norma è stata qualificata come encomiabile da chi ha studiato e analizzato la stessa, e il cui raggiungimento territoriale oltrepassa la frontiera nordamericana, assieme a quanto deriva da questa legge, il CRS e la Direttiva 2014/107, abbiamo considerato opportuno proporre che l'Organizzazione Mondiale del Commercio, OMC, regoli lo scambio internazionale automatico di informazioni con trascendenza tributaria, grazie al suo carattere di organismo internazionale che si apre al commercio mondiale, in cui gli organismi nazionali negozino i loro accordi e trattino le loro differenze commerciali. Detta supervisione dovrebbe sorgere sotto i più nobili parametri normativi stabiliti dalla FATCA, senza dimenticare che per la sua efficace riuscita, deve assumere una sfumatura coercitiva, con la prospettiva di un successo della sua applicazione.

La OMC esercita un ruolo che interessa principalmente i paesi latinoamericani e sudamericani, anche la Repubblica Popolare Cinese ha visto dei vantaggi nell'incorporazione alla OMC, vantaggi che sono l'obiettivo dell'attenzione di García Menéndez, nella sua opera "Effetti dell'adesione della

Cina all'organizzazione mondiale del commercio e al alle implicazioni per l'America Latina". A questa, si contrappone l'opinione di Rosembuj, manifestata nella sua opera "Le imposte e l'Organizzazione Mondiale del Commercio", che afferma che la convergenza internazionale economica e giuridica incontra, nell'OMC, un luogo in cui concorrono più tranquillamente i paesi e i sistemi che si sentono più vicini, la cui comunicazione è più vincolante ed estensiva.

A parer nostro, la OCDE, l'ONU e l'Unione Europea, non ispirano in alcuni paesi centro e sudamericani gli stessi valori dell'OMC, forse per ragioni di pressione economica, ma consideriamo che, insieme a questi fattori che vengono riconosciuti come essenziali per il futuro scambio di informazioni tributarie e accordi internazionali, in questa risiede un'evoluzione tranquilla, in gradi di riempire le crepe del sistema finanziario mondiale. A nostro giudizio, un sistema automatico di informazione della trascendenza tributaria, con una sede equipaggiata con le ultime tecnologie e un'equipe formato da professionisti esperti del settore tributario mondiale, che rappresentino i paesi che formano parte del trattato portato avanti dall'Organizzazione Mondiale del Commercio, permetterà l'utilizzo dell'Informazione come strumento di sradicamento del delitto fiscale.

RESUMEN

En el **Capítulo Primero**, se comienza por expresar que esta investigación tiene como fin primordial demostrar que la información como instituto de las ciencias sociales, al ser cubierta por el ordenamiento jurídico, se inviste de poderes especiales para, en el caso de la actividad impositiva, permitirse difundir hechos de trascendencia tributaria, convirtiéndose de esta manera en un instrumento de erradicación del delito fiscal.

Desde el punto de vista de su ubicación en el ámbito de las instituciones u organismos que se desenvuelven en la sociedad actual, el término información es apreciado por Borge como un «Conjunto de actividades, instituciones y efectos que tienen por objeto la colección, la transmisión, la elección, la presentación y la publicación de hechos considerados como significativos de la vida social».

La información ya normada no puede mantenerse genérica, ya que no es un instituto único dentro de un derecho específico, haciéndose necesario su ubicación dentro de las fuentes del derecho y su acomodo dentro de las diversas especialidades que conforman el ordenamiento jurídico, a saber, entre otros tantos derechos el constitucional, el administrativo, el civil, el laboral o el procesal. De tal suerte que un mismo hecho puede vincular una norma con varias especialidades del derecho.

A lo antes expuesto, sale al frente Palao Taboada al manifestar que de ubicarse la información dentro de la especialidad tributaria, su clasificación de información obedece a tres criterios, a saber, «-El sujeto obligado a suministrarla. -La forma de nacimiento del correspondiente deber. -Su inserción o no en un determinado procedimiento de liquidación».

El lugar estelar en ámbito tributario lo adquiere la información cuando ésta es utilizada para dar trascendencia a datos económicos del obligado tributario, hecho que se establece como obligante en casi todas las codificaciones y leyes tributarias a nivel mundial, que de acuerdo a manifestaciones jurisprudenciales y doctrinales se deriva de la acertada interpretación del postulado constitucional *que llama a contribuir con la cargas públicas mediante el pago impositivo*.

En tal sentido, se debe destacar que la expresión trascendencia se posa sobre la información tributaria oficialmente a partir de la resolución TEAC, de fecha 23 de septiembre de 1987, en cuyo contenido se indica que la información con trascendencia tributaria se puede interpretar como que lo es todo, es decir, toda aquella información que induzca directa o indirectamente a la tributación. Con fecha más reciente el TS español, en sentencia de 12 de noviembre de 2003, declara: [La trascendencia tributaria que se analiza debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la CE... Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora - que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas)].

El hecho de que se exija al obligado tributario datos de trascendencia tributaria junto al aspecto económico que estos contienen nos lleva a considerar la capacidad económica de los particulares como objeto y fundamento del deber de información, lo cual se desarrolla en el **Capítulo Segundo**. En tal sentido, se estima dicha capacidad como principio primordial de la tributación, ante lo cual se

resalta la expresión del maestro Sainz de Bujanda «La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia», y con la que realza la importancia del principio de igualdad como juicio que debe estar presente en la distribución de la carga impositiva, advirtiendo que tal igualdad no puede ser aritmética, comprende un trato desigual para situaciones desiguales. Y es que en la graduación del tipo de gravamen para cada situación es donde la capacidad contributiva interviene significativamente, lo cual motiva su ubicación en esta investigación como principio primordial que debe tomarse en cuenta en el requerimiento de la información con trascendencia tributaria. Según el maestro «El principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva».

Afianza la relevancia de la capacidad económica como principio modulador del gravamen en la tributación el hecho de que su inclusión como principio sea un planteamiento moral generalizado en las Constituciones de los Estados de Derecho. En tal sentido, se destaca que la capacidad económica está consagrada expresamente en las Constituciones de países como España, Italia y Venezuela.

Los deberes que tienen los particulares de informar sobre su capacidad económica constituyen, como es lógico, el eje de esta investigación. Éstos, a pesar de tener un segmento específico dentro de la estructura del trabajo, no son desarrollados a plenitud en el mismo, sino que están implícitamente expuestos en todo el contenido de la presente investigación.

También, se consideran los derechos de los obligados a informar, ya que a nuestro juicio todo deber, todo requerimiento debe estar tutelado por un derecho que lo acobije con protección jurídica. Aquí, las constituciones desempeñan un papel primordial, ya que en sus contenidos no sólo se preceptúan deberes sino igualmente derechos, y lo más importante derechos que tanto desde el punto de vista jurisprudencial como doctrinal son considerados como fundamentales. Así, se destacan el derecho a la intimidad, ante el cual tanto la jurisprudencia como la doctrina no han sido pacíficos en sus consideraciones, igual que con otros

derechos como la no autoincriminación, el secreto profesional y el secreto bancario en proceso de extinción.

A favor del obligado tributario, también están los principios que lo amparan en el cumplimiento de su deber de informar, tales como: el principio de reserva legal, el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. El deber de suministrar información con trascendencia tributaria es una obligación ajustada a la legalidad y seguridad jurídica, que conlleva la creación e instrumentación del tributo. Se puede deducir entonces que el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley son dos institutos que tienen un ámbito de acción diferente. Así, el principio de legalidad se ocupa de las relaciones entre la norma general y el acto administrativo, lo que significa que la Administración está limitada a actuar en las materias para las que el ordenamiento legal la autorice. En lo que corresponde a la expresión reserva de ley, la misma está referida a las relaciones entre los preceptos con rango legal y el resto de las normas jurídicas. Conjuntamente con la legalidad que se espera y exige en un sistema impositivo está la seguridad jurídica que se quiere tengan las leyes que lo crean y le dan vigencia. De allí que se tome en consideración la seguridad jurídica como principio, cuyo contenido está basado en la certeza e interdicción de la arbitrariedad, el cual sirve como elemento limitativo de la discrecionalidad de la que puede disponer la Administración tributaria al ejercer funciones de requerimiento de información.

La consideración de la ética y la cultura tributaria de cara al obligado tributario y su deber de informar nos permite expresar que una actitud ética del obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones con el Estado está íntimamente relacionada con una serie de factores que se conjugan en la relación que se establece con motivo del acontecimiento tributario. El obligado tributario está dispuesto a pagar un tributo justo de acuerdo a su capacidad económica, pero también tiene interés por saber el destino que se le dará al dinero que se le sustrae de su acervo económico.

Donde prive un sistema impositivo moderno, la gestión de recaudación de los tributos está encargada a un organismo administrativo al que la ley arroja con potestades y facultades para el pleno ejercicio de sus funciones que provienen, a veces, de una norma constitucional. El **Capítulo Tercero** de esta investigación está dedicado a este organismo encargado de la recaudación tributaria, el cual ha ido evolucionando tras la búsqueda de optimizar la función que le han encomendado.

En el caso de la Nación española, cuyo sistema impositivo oportunamente se ha tomado como eje principal del presente desarrollo, se puede apreciar que la gestión tributaria central le corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la cual es considerada por instituciones internacionales y por otras administraciones internacionales como un organismo de administración tributaria que a través del tiempo ha logrado acumular prestigio y situarse a la vanguardia mundial de las administraciones que desarrollan este tipo de actividad, según reconoce Ruiz-Jarabo Colomer, destacado especialista administrativo español. Esta institución cuenta con un régimen jurídico propio, distinto de la Administración General del Estado, siendo este organismo el centro Estatal de recepción y difusión de toda la información de trascendencia tributaria del país, debido a la obligación legal de intercambio que tiene con las restantes administraciones tributaria diseminadas a lo largo del territorio nacional, las cuales, a pesar de su autonomía, están supeditadas a ciertas directrices en lo que a intercambio de información se refiere con la AEAT. Son homólogas de este tipo de institución la *Agenzia delle Entrate* italiana y el Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria venezolano.

Actualmente, la gestión central del sistema tributario italiano está a cargo de *L'Agenzia delle Entrate*, cuya creación obedece a la reestructuración gubernamental denominada reforma Bassanini. Es un organismo que de acuerdo a la ley ejerce funciones que atañen a los ingresos fiscales, y que implican el cumplimiento de deberes que corresponden al Estado en relación a la obligación

tributaria. En tal cometido, su función primordial, además de la recaudación y el establecimiento de políticas y controles legales directos dirigidos a la erradicación de la evasión y el fraude fiscal, es la de proporcionar asistencia al contribuyente estableciendo una relación de cooperación y transparencia con los mismos. *L'Agenzia delle Entrate* presta apoyo al Ministerio de Economía y Finanzas, además de colaborar con otras agencias de impuestos y otras entidades u organismos; sin embargo, su actividad central está en la fiscalidad de jurisdicción estatal con sede en Roma. En tal sentido, colabora con el sistema de los gobiernos locales, de conformidad con las funciones y deberes de las regiones y los entes locales, de acuerdo con los principios del federalismo fiscal.

En Venezuela, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, es el organismo encargado de la gestión tributaria del país. Su creación obedece a lo preceptuado en el artículo 316 de la Constitución en la cual se establece «El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas... para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos». Asignando la Constitución también en su artículo 317 al organismo que se ocupa de tales actividades de « autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional, y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley». De acuerdo al instrumento legal que le da origen, le corresponde aplicar las normas jurídicas aduaneras y tributarias nacionales, así como ejercer, gestionar y desarrollar las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduaneras y tributarias establecidas por el Ejecutivo Nacional.

La difusión y obtención de la información tributaria, así como la atención debida a la consulta tributaria, como instrumentos comunicacionales que manejan las administraciones tributarias son calificados doctrinalmente como complejos; en nuestra apreciación, su complejidad se deriva de la actividad administrativa, que no sólo comprende actos administrativos en sí sino también la comunicación de

los mismos. A tal efecto, debe destacarse que la tecnología facilita la atención debida a la consulta tributaria, siendo un instrumento de difusión de información tributaria obligado en poder de las administraciones tributarias que se activa mediante la ejecución de un derecho normativo que está previsto en los ordenamientos jurídicos tributarios. En términos sencillos, todos ellos pueden ser definidos como mecanismos de asistencia e información a todas aquellas personas afectas al cumplimiento de obligaciones tributarias.

La notificación, en la esfera administrativa, es considerada como un acto que es consecuencia de otro con el que mantiene una relación accesoria, por lo que se afirma que la notificación no tiene un contenido material propio, y se presume que es un medio para dar a conocer el contenido de otro acto que con acierto viene a ser una declaración unilateral que surge de la función administrativa. A nuestro juicio, la rapidez que se otorgue a la divulgación de la notificación va a determinar la oportuna acción que adopte el obligado tributario.

A lo antes expuesto corresponde agregar que la implementación de los sistemas informáticos y telemáticos en las administraciones tributarias no sólo hace efectiva sus tareas de fiscalización y determinación, o de requerimiento e intercambio de información, sino que coadyuvan a la atención debida a la consulta tributaria y a la notificación asumida.

En relación a las formas clásicas de obtener la información por parte del ente administrativo, se consideran las que corresponden al cumplimiento de deberes de carácter general, las que se realizan mediante requerimiento administrativo, así como también la obtención de información por suministro y captación e igualmente la obtención de información de modo directo.

Para atender las exigencias del intercambio arriba referido, y a su vez cubrir las exigencias que ha traído consigo la masificación de los administrados, las administraciones tributarias han tenido que acudir a la tecnología para informatizar

sus procedimientos y así poder archivar los métodos de procesos manuales por no operativos e inadecuados con la realidad que acontece en la sociedad. De esta manera surge la aplicación de los sistemas informáticos y telemáticos en los procedimientos operativos de las administraciones tributarias, coadyuvando a la difusión y obtención de información por parte de estas instituciones.

Así, la difusión de información por parte de la Administración tributaria es atendida mediante el uso de instrumentos informáticos en cuya implementación ha intervenido en primer lugar el legislador, para luego dar paso a los técnicos y profesionales administrativos especializados. Este acontecer de legalización de la instauración de medios informáticos y telemáticos en las administraciones tributarias es el mismo tanto a nivel central como a niveles regionales y también en los sistemas impositivos a nivel internacional. Prueba de esto se aprecia en esta investigación cuando se resalta la base legal que respalda la instauración de la tecnología en la AEAT, así como las leyes que autorizan la implementación de medios informáticos y telemáticos en las Administraciones tributarias indagadas por nosotros, a saber, las del Ayuntamiento de Madrid y las de los Ayuntamientos de las Provincias de Barcelona, Zaragoza, Sevilla y Salamanca.

Igualmente, las Administraciones tributarias de otros países, estudiadas por nosotros, amparan su modernización informática en preceptos legales. Tal es el caso de *L'Agenzia delle Entrate*, e nell'agenzia tributaria del Comune di Bologna y del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, así como del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, SAMAT. Y es que, en lo que a sistemas tributarios se refiere, la reserva legal y la legalidad deben ser consideradas para la instauración y aplicación de cualquier procedimiento que afecte a algún administrado. Esto lo observamos con amplitud en la presente investigación, en la base Constitucional y principios que amparan la instauración de los sistemas informáticos y telemáticos en el sistema impositivo español.

La descentralización imperante en casi todas las Naciones democráticas ha sido bien recibida por la ciudadanía, debido a los beneficios que, a nuestro juicio, otorga al colectivo; desde un punto de vista político, el de elegir sus gobernantes y representantes locales y, desde una visión más económica, el que buena parte de los recursos que mediante la tributación se obtengan sea invertido en la zona donde fueron recaudados. Según Lago Montero, especialista en este tema, «Hemos aceptado como dogma de fe que, como es sabido, es una categoría conceptual que no admite prueba en contrario, que la descentralización es mejor que la centralización y que con la autonomía aumenta la eficacia y la eficiencia, que la proximidad al ciudadano en la prestación de los servicios públicos mejora la calidad de estos,... ».

En el ámbito impositivo, la descentralización ha hecho que la administración de los tributos se diversifique por regiones y sea dotada de autonomía legal y funcional, de acuerdo a lo que estipulen los preceptos constitucionales al respecto. Por lo tanto, ha surgido la necesidad de que se establezca un intercambio de información tributaria entre el órgano gestor a nivel central de los tributos y las administraciones de las comunidades, de las provincias, de las localidades o de los municipios en los sistemas nacionales descentralizados.

En relación con la descentralización de la Administración tributaria española, hay que destacar la posición doctrinal de Rozas Valdés, quien llama a la creación de un nuevo modelo de Administración tributaria en España en el que se revise la verdadera participación de todas las regiones españolas en el funcionamiento de la AEAT, siendo su planteamiento que se establezca «... una sola Agencia independiente y profesionalizada en cuyo gobierno y administración participen de forma real y equilibrada cada una de las Haciendas implicadas en su funcionamiento. Se trataría de una Autoridad independiente responsable de la Administración de todo el sistema tributario estatal y autonómico, de forma pareja a lo que ocurre con el Banco de España respecto del sistema monetario y financiero». A nuestro juicio, la propuesta de la citada doctrina es acertada y

novedosa, además de necesaria, si se toma en cuenta la complejidad que ha adquirido el sistema tributario descentralizado español.

La relación jurídico tributaria acontece entre las personas obligadas por el acaecimiento de un presupuesto de hecho que da origen al deber de tributar y el organismo encargado de la recaudación del tributo. Luego, no son estos los únicos actores: existen otros sujetos ajenos a dicha relación que están pendientes de la actitud que asuman los obligados tributarios para denunciarlos en caso de que no cumplan con su deber. Ellos son los colaboradores en el suministro de información de trascendencia tributaria, a los cuales hacemos referencia en el **Capítulo Cuarto**, titulado *La denuncia por parte de personas e instituciones del delito fiscal*, cuyo primer segmento está destinado al estudio del régimen legal que obliga a la oportuna denuncia, en los casos de conocimiento de estas actividades, por parte de personas e instituciones públicas y privadas. Luego, como es lógico suponer, estas personas e instituciones a las cuales nos referimos tienen que tener al menos un mero conocimiento de las características irregulares que distinguen el supuesto delito a denunciar y la calificación que les otorgan las leyes y la doctrina dentro del ámbito de la especialidad tributaria. Máxime cuando Jean-Claude Martínez advierte que comúnmente se tiende a confundir la elusión y la evasión tributaria, así como también el delito y el fraude fiscal.

En este orden de ideas, es necesario subrayar que en el Capítulo en consideración se tratan someramente las apreciaciones doctrinales que se ocupan de la elusión y la evasión tributaria, así como también las del delito y el fraude fiscal, para luego considerar el régimen jurídico que obliga la oportuna denuncia en España, tomándose en cuenta además la denuncia anónima y la autodenuncia, a su vez, observar cómo se aprecian estos institutos en regímenes legales de otros países. Luego, se pasa a la colaboración en el suministro de información con trascendencia tributaria por parte de diferentes factores de relevancia dentro de la sociedad.

Pasando a considerar el régimen legal que obliga a la oportuna denuncia en los casos de conocimiento de actividades de elusión y evasión tributaria y de delito o fraude fiscal por parte de personas e instituciones, es significativo tomar en cuenta que la orden es muy clara y tiene rango constitucional. Así, en el caso español, como lo señala el TC en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal tiene su asidero en la Constitución ya que la misma impone a todos los ciudadanos, los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria la obligación de preservar el cabal cumplimiento del art. 31.1 establecido en su texto: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...» Esto también se encuentra estipulado en las Constituciones italiana y venezolana. Dicho mandato, es recogido por las leyes y codificaciones tributarias, y de esta forma la exigencia de colaboración en el suministro de información de trascendencia tributaria tiene su base legal para aunar esfuerzos en la erradicación del delito fiscal.

El régimen jurídico que compele a todos a colaborar poniendo en evidencia situaciones que se presuman estén encaminadas al acaecimiento de delitos o fraudes fiscales tiene, a nuestro juicio, su fundamento en el bien jurídico protegido con miras al bienestar colectivo y al de Hacienda Pública nacional. En el contenido de este Capítulo se consideran los dos enfoques que existen en relación con lo antes expuestos - los cuales son complementarios -, a saber, uno donde las posiciones doctrinales estipulan como bien jurídico protegido el Erario Público, entendido como el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación de recaudación completa de los diferentes impuestos, y otro donde las posiciones doctrinales determinan que el bien jurídico protegido tiene su asidero en los valores consagrados en el artículo 31.1 CE, que prevé el justo reparto de la carga tributaria. Luego, hay quienes consideran que la presentación oportuna, completa y veraz de las declaraciones tributarias, a pesar de que no reflejen ingresos «...impiden la comisión del delito fiscal...» y es «...el deber de los ciudadanos con

la Administración pública propia de un Estado social y democrático de Derecho», por lo cual puede considerarse el bien jurídico protegido.

Si bien hay que reconocer que un régimen que fundamente la legalidad de la oportuna denuncia de posibles presupuestos de hechos delictivos fiscales es esencial para su aceptación por los órganos jurisdiccionales y administrativos, no menos cierto es que existen regímenes de gobiernos donde sus administraciones no dan relevancia a este hecho, que honra el principio de legalidad.

En este orden de ideas, es necesario resaltar que en la Nación española se han generado en tiempos recientes importantes reformas jurídicas dirigidas hacia la lucha contra el fraude fiscal. Tal acontecer, a nuestro criterio, proviene del sentir social que ha exigido medidas contundentes contra las conductas anómalas fiscales que afectan y perjudican a la sociedad en su conjunto. Un ejemplo reciente ha sido las modificaciones realizadas mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la cual se han estipulado regulaciones importantes en lo que concierne al intercambio de información de trascendencia tributaria y a la denuncia o colaboración de terceros o particulares. Tal es el caso, por citar alguna trascendental, de la contenida en el «Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias», que le otorga facultades a la Administración tributaria para publicar periódicamente listados de personas que incurren en deudas o sanciones tributarias con la Hacienda Pública, cuando concurren las circunstancias que el contenido del artículo estipula. Regulación, a nuestro juicio, acertada pues coloca en evidencia futuros defraudadores de significación.

En el Capítulo en consideración, nos referimos también a las apreciaciones que la doctrina adjudica a la denuncia tributaria y reafirmamos que son varias, ya que su acepción básica va variando sus características según la especialidad jurídica que la adopte (bien sea Derecho procesal civil, Derecho procesal penal,

Derecho procesal eclesiástico, Derecho administrativo o Derecho tributario, siendo en este último donde centramos nuestra atención). Para González García, destacada figura del Derecho tributario, la denuncia constituye una institución problemática, ya que a su entender [Socialmente la denuncia goza de mala prensa porque ha solido verse mucho más cerca de la venganza o de la información retribuida («chivatazos»), que de la colaboración desinteresada en el ejercicio de la función pública].

A nuestro juicio, prevalece la acción de quien formula la denuncia: así, ésta puede ser activa, si el denunciante establece un seguimiento del curso que toma el hecho denunciado, pero también puede ser pasiva, si con el sólo hecho de realizarla cesa el interés del denunciante en los fines consiguientes que de la misma se puedan derivar. También, consideramos que influye la intensión del denunciante, quien a priori y sin detenerse a reflexionar y bajo presiones personales o políticas, puede obviar hechos de utilidad para el eficaz proceder de los órganos administrativos encargados de procesarla.

Como un ejemplo de la regulación específica de la denuncia pública está lo preceptuado en LGT en su artículo 114, al reconocer que se pueden hacer del conocimiento de la Administración tributaria «hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos».

La denuncia anónima también es apreciada en el contenido de este Capítulo cuando determinamos que, de lo que se desprende de la normativa que se ha considerado, lo anónimo no tiene asidero legal pero tampoco es del todo despreciado por los organismos de seguridad o por los órganos administrativos. A su vez, como lo expresa Delgado que ha incurrido en el referido tema, «la denuncia anónima... cobra singular importancia por estos días en una sociedad que se ve enmarcada en un contexto teñido por la inseguridad física, el constante

debate sobre la política criminal del Estado, y la sensación de debilidad de éste para resolver los conflictos sociales».

Incorporamos también la autodenuncia dentro del contenido del presente Capítulo al considerar la opinión de Iglesias Ríó, para quien el término autodenuncia requiere ser analizado en varios sentidos. Así, se puede afirmar en primer lugar que [carece de toda connotación de «autoacusación» de índole criminal y, en segundo lugar que el sujeto no sólo debe proceder voluntariamente a una rectificación íntegra y veraz de su biografía tributaria sino también a satisfacer la cantidad adeudada, alcance éste que no se desprende claramente del significado de la locución «autodenuncia»].

De Toledo y Ubieto, en relación con la autodenuncia, prefiere hablar de cláusula de regularización tributaria, debido a que en su opinión se trata de una rectificación de proceder y un pago posterior que, de no hacerse, implicaría a futuro sanciones tributarias o penales. Posición la cual acompañamos, ya que presumiendo la buena fe y en uso de una locución popular, errar es rectificar.

Por otra parte, en el Capítulo en comento se invoca la jurisprudencia que se ha generado en relación al término autodenuncia. A tal efecto, se considera la Sentencia Nº 611/2009 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 29 de Mayo de 2009, de cuyo contenido se desprende que los requisitos objetivos de regularización son: el retorno absoluto a la legalidad, la reparación del desvalor de la acción (autodenuncia), que implica la presentación de una autoliquidación completa y veraz, la reparación del desvalor del resultado, que implica la necesidad de ingreso o pago total o íntegro de la cuota defraudada.

En relación a la consideración de la denuncia pública, la denuncia anónima y la autodenuncia en otras latitudes o naciones, se destaca en el contenido del presente Capítulo el caso de la República Italiana, en la cual la denuncia pública por situaciones de evasión tiene como protagonista receptor a la Guardia di

Finanza la cual, en su deseo de colaborar con el Fisco de este país, ha puesto a disposición de la ciudadanía una línea de comunicación gratuita identificada con el número 117, cuya data histórica suma los 19 años, aproximadamente. Es importante destacar el hecho de que la denuncia anónima se hace permisible a través de este instrumento de comunicación, ya que quienes lo utilizan tienen la libertad de decidir si permanecen en el anonimato, absteniéndose de dar sus datos personales a la Guardia di Finanza.

También cabe destacar, como algo inusual, la intervención de la iniciativa privada italiana como medio receptor de denuncias públicas contra la evasión fiscal; tal es el caso de la aparición en la web de Evasori.info: el sitio para informar y denunciar el fraude fiscal online. Este es un sistema de seguimiento del curso de la evasión fiscal en Italia: los usuarios pueden informar de forma instantánea los casos de evasión de impuestos, en particular los de carácter comercial, así como la falta de entrega de recibo de compra por parte de un comerciante. Así, la información de evasión es colocada en la web y *L'Agenzia delle Entrate* decide si su procesamiento es pertinente o no.

Por otra parte, debe apreciarse que la normativa que rige la autodenuncia en Italia procede de la reforma de 1991, a través de la Ley N° 154 de 15 de enero, al igual que mediante la Ley N° 413 de 30 de diciembre de 1991, refundida con sus respectivas modificaciones en la Ley N° 66 del 6 de junio de 1992.

En el caso de Venezuela, la denuncia por infracciones tributarias es tomada en consideración por su codificación tributaria de una manera, a nuestro juicio, poco resaltante, unida a otros deberes que se exigen al sujeto pasivo, lo cual se puede apreciar en el contenido del artículo 134 que establece la obligación que tienen «Las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares de la República, de los estados y municipios, los colegios profesionales, asociaciones gremiales, asociaciones de comercio y producción, sindicatos, bancos, instituciones financieras, de seguros y de intermediación en el mercado de

capitales, los contribuyentes, responsables, terceros y en general cualquier particular u organización», de prestar su concurso a la Administración tributaria, con el suministro, eventual o periódico, de las informaciones que con carácter general o particular se le soliciten.

La autodenuncia o regularización fiscal en Venezuela no está estipulada específicamente en una Ley, Decreto o norma, motivo que obliga a indagar dentro de la renovada codificación tributaria de este país.

En suma, tanto la denuncia, denuncia anónima y las otras denominaciones que le acompañan, a saber, autodenuncia o regularización tributaria, no están claramente definidas en el ordenamiento tributario venezolano.

La participación de los medios de comunicación masivos en la lucha contra el delito fiscal es uno de los segmentos de significativa connotación del presente Capítulo; dicha calificación la motiva el hecho de que dentro del sistema tributario nacional e internacional han logrado obtener una importancia, sin lugar a dudas determinante, en la lucha contra los delitos de evasión y fraude fiscal.

Debe reconocerse que esta participación activa de los medios masivos de comunicación como anunciantes o delatores de irregularidades fiscales se puede sintetizar en *buscar la noticia allí donde está el infractor tributario*, algo que insta, por su cualidad semejante, a recordar la STC 37/1987, que en su fundamento jurídico trece establece «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra».

Un ejemplo de la actividad que actualmente desarrollan los medios masivos de comunicación en la lucha contra el delito fiscal lo encontramos en el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, ICIJ por sus siglas en inglés, que comprende una red de periodismo de investigación con sede en Washington. Dicho Consorcio está integrado por un destacado grupo de periodistas especializados en diversa áreas, tales como las económicas, jurídicas, sociales, y

tecnológicas, entre otras tantas. Cuenta además con un sofisticado sistema informático y telemático. Su objetivo es integrar a los periodistas de diferentes países en equipo, descartando rivalidades y promocionando la colaboración.

La crítica especializada en la materia califica al ICIJ como uno de los mejores equipos de investigación transfronteriza del mundo. Con un Comité asesor integrado por un número importante de destacados periodistas del mundo, este Consorcio Internacional difunde sus hallazgos e investigaciones en casi todas las principales agencias de noticia internacionales. No obstante, en relación con el ICIJ han surgido críticas negativas, aunque de un matiz político; tal es el caso de la formulada por el gobierno de Luxemburgo debido a la revelación, por parte de este Consorcio Internacional, de sus polémicos acuerdos fiscales, hecho conocido como el caso LuxLeaks. Cabe destacar que la información suministrada al respecto por el ICIJ fue reconocida por el Parlamento Europeo.

Entre los límites o restricciones que enfrentan los medios masivos de comunicación se encuentran los que establece el ordenamiento jurídico de un Estado de derecho que, para efectos de esta investigación, será el de la nación española. A grandes rasgos, dichos límites o restricciones se pueden ubicar dentro del contenido del Código penal de dicho país, específicamente en los artículos comprendidos entre los números 197 y 201. Como ejemplo podemos citar lo estipulado en el artículo 197.1 CPE, donde se establece que constituye delito la vulneración de la intimidad de una persona mediante la sustracción de papeles, cartas, email, documentos de cualquier índole o efectos personales, así como también, el hecho de intersectar comunicaciones o que se utilicen dispositivos técnicos para escuchar conversaciones, grabar, reproducir sonidos, imágenes o señales de comunicación.

A nuestro juicio, los medios masivos de comunicación tienen ante sí, en todos los países del mundo, un muro de ordenamientos jurídicos que tratan de contener sus inquietudes investigativas bajo dos visiones: una malsana que trata

de proteger altos intereses públicos y privados, y otra preventiva que busca la preservación de los derechos fundamentales de la sociedad, entre otros los de la intimidad y el honor. Luego, como se aprecia en el desarrollo del presente segmento, en relación con el bien o mal llamado cuarto poder de las democracias, no se puede negar que ha ejercido un papel primordial como instrumento de lucha contra el delito fiscal.

En el Capítulo presente aparece como punto central del mismo nuestra consideración sobre la intervención de los órganos de seguridad del Estado en la lucha contra el delito fiscal. A tal efecto, se hace necesario destacar que en la búsqueda por ampliar los mecanismos de control de las actuaciones de los obligados tributarios, los organismos encargados de la administración de los tributos ven la necesidad de incorporar dentro del sistema impositivo unidades de índole militar-policial. Es importante destaca que las facultades de estos organismos de seguridad comprenden, en la mayoría de los casos, el acontecer aduanero y tributario.

Las administraciones tributarias centrales de España, Italia y Venezuela han anexado a su estructura operativa y funcional la constitución jurídica, misión y sistemas operativos de sus organismos de seguridad, para junto con ellas resguardar el buen proceder de los ciudadanos en relación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En tal sentido, se destaca dentro de este estudio lo que corresponde a la Guardia Civil, a la Policía Gubernativa y a la Vigilancia Aduanera en el sistema impositivo español. En igual sentido, lo que se puede atribuir a la Guardia di Finanza italiana y, finalmente, lo que se adjudica al Resguardo Nacional Tributario venezolano.

La colaboración entre las entidades financieras en el intercambio internacional de información con trascendencia tributaria es otro punto de importancia en el presente Capítulo, debido a la relevancia que tienen sus funciones en la lucha contra el delito y el fraude fiscal. Y es que la participación

sincera y transparente de las entidades financieras en el intercambio de información tributaria, sobre todo a nivel internacional, es determinante en la erradicación de la delincuencia que opera dentro de los sistemas impositivos del mundo, ya que domésticamente las autoridades competentes, tales como los bancos centrales y administraciones tributarias, exigen a dichas instituciones el cumplimiento de lo pautado por la ley local para tal fin.

Por lo tanto, se puede afirmar que el problema del intercambio de información con trascendencia tributaria no estriba en una renuencia de parte de las instituciones financieras a nivel interno, «sino que tiende a apoyarse en las dificultades de obtención de información que resultan de la limitación territorial del Poder financiero y en las facilidades de ocultación que proporcionan determinados países y territorios, principalmente por el mantenimiento del secreto bancario o simplemente por su negativa a facilitar información sobre bienes y activos financieros situados en sus territorios», como bien lo afirma Tejerizo López.

Sigue nuestra disertación sobre el papel de las instituciones financieras en el intercambio de la información con trascendencia tributaria, con la consideración del aporte que a tal cometido pueden brindar los organismos internacionales, tales como la Organización de Comercio y Desarrollo Económico, OCDE, el *Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux*, GAFI por sus siglas en francés, y la Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito, UNODC por sus siglas en inglés. En tal sentido, se puede aseverar que la OCDE ha intervenido activamente con su asesoramiento, a las administraciones tributarias a nivel internacional, sobre qué pautas deben regir el requerimiento de la información con trascendencia tributaria a la banca o instituciones financieras a nivel internacional. También, el GAFI ha desempeñado con sus opiniones una influencia importante en el flujo de la información tributaria entre Estados. Por su parte, la UNODC examina las relaciones entre el blanqueo y la evasión fiscal, dando a entender que el volumen de la evasión fiscal representa varias veces el importe de los productos obtenidos de todos los tipos de actividades delictivas.

La colaboración de los colegios registrales y notariales en el suministro de la información con trascendencia tributaria adquiere relevancia también dentro del contenido del Capítulo en comento, ya que estos operadores jurídicos dan fe pública de operaciones económicas o comerciales de elevado valor, lo cual no ha sido ignorado por las administraciones tributarias, que desde los albores del actual sistema impositivo aprovechan la citada implicación tradicional de los notarios y registradores en lo económico y jurídico del país, atrayendo su participación efectiva en la actividad de obtención de información.

También es apreciada en el Capítulo en consideración la colaboración recíproca de la Administración tributaria con el Poder Judicial en el suministro de información con trascendencia tributaria, dada la correspondencia mutua que debe existir entre los organismos que conforman el Estado, sobre todo cuando dicho intercambio versa sobre la fuente de ingreso que sirve para coadyuvar a las cargas públicas, siendo este, a nuestro juicio, un hecho que impera a nivel mundial.

En España, la colaboración entre el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo es una situación totalmente preceptuada por la Constitución y por las diversas leyes que conforman el ordenamiento jurídico del país y que regulan las actividades de los Poderes del Estado. La colaboración con el Poder Judicial está establecida en CE en su artículo 118. Luego, en la búsqueda por optimizar este mandato, se han suscrito varios acuerdos entre ambos organismos, los cuales se resumen en el contenido de este Capítulo, destacándose los planes operativos como la conexión telemática «web service», a través del Punto Neutro, entre el Consejo General del Poder Judicial y la AEAT para la transmisión de información tributaria.

Con la colaboración de los profesionales e intermediarios de la actividad fiscal en el suministro de información con trascendencia tributaria se ve cerrada nuestra consideración, en el presente Capítulo, de las personas e instituciones que intervienen con su aporte de información en la erradicación del delito fiscal. Al

igual que con los demás colaboradores, la obligación de información preceptuada en los artículos 93 y 93.4 de LGT también abarca a los profesionales e intermediarios que, para los efectos de nuestra consideración, aplicamos a las actividades de los abogados y asesores tributarios, ya que se considera que vienen a representar un factor humano significativo en la lucha contra el delito fiscal.

De la colaboración en el suministro de información requerida dentro del ordenamiento jurídico tributario de Italia y Venezuela, se puede afirmar que, en el caso de Italia, la colaboración en el suministro de información de trascendencia tributaria se aprecia tanto en leyes promulgadas para normar los impuestos directos como en las que regulan el Impuesto al Valor Agregado, IVA, en lo que respecta a la parte dedicada a los instructores de oficios. En tal sentido, la obligación de informar se preceptúa en dicho país por una parte dentro del contenido de los artículos 33 y 34 del Decreto de la Presidencia de la República, n.600, de 29 de septiembre de 1973 y por otra en lo establecido en los artículos 51 y 52 del Decreto de la Presidencia de la República, n.633, de 29 de octubre de 1972, promulgados en esta Nación.

En el caso de Venezuela, el requerimiento de información con trascendencia tributaria no está rotulado con el calificativo de colaboración. Dicha exigencia se estipula en la codificación tributaria venezolana bajo la inscripción de «suscribir convenios». En tal sentido, dicha codificación establece, dentro de las facultades, atribuciones y funciones generales de la Administración tributaria, la de suscribir convenios tanto con organismos públicos como privados para la ejecución de diversas funciones, entre las cuales figura el procesamiento de documentos y captura o transferencia de los datos en ellos contenidos. Los convenios suscriptos para el intercambio de información pueden ser interinstitucionales, con organismos nacionales y/o internacionales.

En relación con lo que nos hemos permitido denominar *el refugio de los no colaboradores en el suministro de información de trascendencia tributaria*, se puede afirmar que estos tienen tres ámbitos que los albergan, a saber, los paraísos fiscales, las zonas denominadas territorios de fiscalidad elevada pero que ofrecen ventajas a negocios extranjeros y también los llamados territorios con servicios desarrollados. Dicha clasificación se basa en el Informe del Comité Ruding, que estableció tres zonas consideradas de baja tributación.

Las limitaciones que ciñen esta investigación nos permiten solamente referirnos a los paraísos fiscales, que en una primera aproximación se pueden calificar simplemente como países donde se exime del pago de impuestos a los inversores extranjeros que inician y mantienen operaciones financieras o que constituyen sociedades en su territorio. No obstante se debe advertir que es una mera calificación sin pretensiones de conceptualización, ya que como manifiesta Rosembuj, los paraísos fiscales son "uno de aquellos conceptos de los que todos saben su significado, pero que ninguno atina a su definición". Y según afirma De la Torre Díaz «La cuestión de los paraísos fiscales es una de las más confusas que existen en la economía. Esto era así antes de la crisis económica, pero últimamente no hay quien entienda nada».

En relación con los paraísos fiscales, lo que se pretende con su inclusión en este segmento es indagar por qué lo buscan como refugio los obligados tributarios que no colaboran con el suministro de información, y que repercusión tiene la renuencia de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las autoridades de los países calificados como paraísos fiscales en el resto de las Naciones que sí cumplen con dicha formalidad, ya que las medidas que adoptan estas últimas para contrarrestar dicha repercusión se tratan en el Capítulo Quinto.

Respecto a la primera interrogante que arriba se plantea, hay que reflejar varios motivos. Uno de ellos sería lógicamente el beneficio que éstos representan para el obligado tributario, pero este motivo da cabida a otra pregunta, ¿cuál es

ese beneficio?, y aquí la respuesta variará en cada caso, que tendrá que determinarse específicamente, puesto que no sólo es el beneficio fiscal el atractivo de los paraísos fiscales, ya que también existen otros de carácter formal, como lo son la flexibilidad de la legislación o la ausencia de controles financieros.

El desarrollo de nuestra segunda inquietud es sobre qué repercusión tiene la renuencia de facilitar información con trascendencia tributaria, por parte de las autoridades de los países calificados como paraísos fiscales, en el resto de las Naciones que sí cumplen con dicha formalidad. A nuestro juicio, ésta ha sido notable, ya que los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a muchos inversores extranjeros.

El **Capítulo Quinto**, al cual se denominado *Camino hacia un sistema internacional único de información tributaria*, contiene la evolución del intercambio internacional de información de trascendencia tributaria. En su contenido se aprecian los aportes de la OCDE al intercambio de información tributaria, así como también el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas y, a su vez, las Directivas de la UE para el intercambio de información. Además se incluyen el intercambio de información entre la AEAT con la Administración tributaria EEUU, la Administración tributaria del Principado de Andorra y con el resto de las Administraciones tributarias de la Unión Europea y de otros países Europeos. Es importante destacar que las consideraciones doctrinales no han sido pacíficas con relación al tratado firmado con el Principado de Andorra, así como tampoco con la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras».

Igualmente, se toman en cuenta los organismos internacionales tributarios asesores y cooperadores de naciones suramericanas, así como el intercambio de información tributaria entre la AEAT y Sudamérica, donde se denota la influencia que estos aportes técnicos y doctrinales han ejercido en el mejoramiento de las actividades administrativas de esas regiones

Luego, nuestra atención se centra en el Foreign Account Tax Compliance Act, o «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras» – FATCA por sus siglas en inglés, cuyas características más notables son: Es una ley estadounidense aprobada en marzo de 2010, unilateral que se impone al resto del Mundo. - Establece un sistema de comunicación de información - Su régimen, está dirigido a instituciones financieras extranjeras, es decir, todas las instituciones no estadounidenses en relación con cuentas cuyos titulares sean ciudadanos o residentes estadounidenses o que estén controladas por dichos ciudadanos - Aísla a quienes no participen en la FATCA del régimen del mercado financiero norteamericano, uno de los más importantes del mundo – Establece una retención del treinta por ciento sobre todo pago de fuente estadounidense sujeto a retención abonado a una institución financiera que no participe en el citado sistema.

Dicha ley ha generado otros significativos instrumentos en la materia a nivel mundial como el Common Reporting Standard o Norma de Información Común, CRS por sus siglas en inglés, aprobado recientemente por la OCDE, desarrollada resumidamente en este capítulo. Es importante destacar que la misma ha sido trasladada a la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, considerada también en este capítulo.

Debido a lo antes expuesto, se propone a la Organización Mundial de Comercio, OMC, como el organismo más idóneo para liderar el intercambio automático de información con trascendencia tributaria.

Nuestro planteamiento está basado en dos premisas. En primer lugar, el número de afiliados al organismo, a lo que cabe agregar que, de acuerdo con la doctrina, son en su mayoría países en vías de desarrollo. En segundo lugar, las características de la OMC como organismo, entre las que se destacan el ser una institución regida por sus miembros pero con una estructura administrativa especializada, el que sus acuerdos ya tienen establecida la transparencia como

estandarte y, por último, su alto nivel de penetración dentro de diversas instituciones y organizaciones internacionales.

Así, dentro de este organismo se debería establecer una división con destacados especialistas de la rama teórica y técnico - informática de la especialidad tributaria a nivel mundial, que en común acuerdo establezcan las directrices que han de regir un acuerdo mundial de intercambio de información con trascendencia tributaria y lleven el seguimiento del cumplimiento de éste. Es recomendable que dicho acuerdo esté inspirado, como se hizo con el CRS, en los lineamientos de la FATCA, sobre todo, a nuestro parecer, en la parte coactiva que debe contener este instrumento legal para constreñir a las naciones del mundo a su adopción y cumplimiento, so pena de la exclusión del mercado internacional de aquellas que no lo adopten.

SÍNTESI

«De acuerdo a requisitos establecidos en el art. 22 del RD 1393/2007»

Nel **Primo Capítulo**, si comincia con l'esprimere che questa ricerca ha come fine primordiale quello di dimostrare che l'informazione come istituto delle scienze sociali, essendo sottoposta all'ordinamento giuridico, investe poteri speciali nel caso dell'attività impositiva, permettendosi di diffondere fatti di trascendenza tributaria, trasformandosi in questo modo in uno strumento di lotta contro il delitto fiscale.

Dal punto di vista della sua ubicazione nell'ambito delle istituzioni o organismi che si sviluppano nella società attuale, il termine informazione è inteso da Borge come un "Insieme di attività, istituzioni e effetti che hanno come fine la collezione, trasmissione, presentazione e pubblicazione dei fatti considerati come significativi della vita sociale".

Le informazioni normative non possono essere generiche, poiché non si tratta di un istituto unico all'interno di un diritto specifico, e questo rende necessaria la sua ubicazione tra le fonti del diritto e il suo posizionamento all'interno delle diverse specialità che conformano l'ordinamento giuridico, che includono, tra i tanti altri tipi di diritto, quello costituzionale, amministrativo, civile, al lavoro o processuale. É così che uno stesso fatto può vincolare una norma a varie specialità del diritto.

A favore di quanto appena detto, si schiera Palao Taboada, sostenendo che, una volta ubicata l'informazione all'interno della specialità tributaria, la sua classificazione obbedisce a tre criteri: «- Il soggetto obbligato a somministrarla.- La forma di nascita del corrispondente dovere. - Il suo inserimento o meno in un determinato procedimento di liquidazione».

Il posto più importante, in ambito tributario, lo ricopre l'informazione, quando questa viene utilizzata per dare trascendenza a dati economici dell'obbligo tributario, fattore che si stabilisce come obbligante in quasi tutte le codificazioni e leggi tributarie a livello mondiale che, d'accordo con le manifestazioni giurisprudenziali e dottrinali, si deducono dall'accertata interpretazione del postulato costituzionale, che richiede di contribuire alle spese pubbliche mediante il pagamento delle imposte.

In questo senso, bisogna specificare che l'espressione trascendenza si basa sull'informazione tributaria ufficialmente a partire dalla risoluzione TEAC, approvata in data 23 settembre 1987, nel cui contenuto si indica che l'informazione con esperienza tributaria può essere interpretata come totalmente essenziale ovvero come tutte quelle informazioni che inducono direttamente o indirettamente alla tassazione. In data più recente la Corte Suprema di Spagna, nella sentenza del 12 novembre 2003, dichiara: [La trascendenza tributaria analizzata deve intendersi come la qualità di quei fatti o atti che possono risultare utili all'Amministrazione per accertare se certe persone compiono o no gli obblighi stabiliti nell'articolo 31.1 de la CE... E questa utilità può essere “diretta” (quando l'informazione sollecitata si riferisce a fatti imponibili, ovvero, a attività, titolazioni, atti o fatti legati agli oneri fiscali dalla Legge) o “indiretta” (quando l'informazione sollecitata si riferisce solo a dati collaterali, che possono servire come indizi all'Amministrazione per scoprire successivamente attività imponibili presuntamente non dichiarate o, semplicemente, per guidare il lavoro di ispezione – che non si dimentichi, non può arrivare a tutti i soggetti passivi, essendo materialmente impossibile- verso certe e determinate persone].

Il fatto che si esigano dal contribuente tributario dati di esperienza tributaria, insieme all'aspetto economico che questi contengono, ci portano a considerare la capacità economica dei singoli come un oggetto e fondamento del dovere dell'informazione, argomento sviluppato nel **Secondo Capitolo**. In questo senso, si stima detta capacità come principio primordiale della tassazione. Per questo

vogliamo risaltare l'espressione del maestro Sainz de Bujanda: "L'idea di uguaglianza è l'espressione logica del valore della giustizia", con la quale evidenzia l'importanza del principio di uguaglianza come giudizio che dev'essere presente nella distribuzione delle imposte, segnalando che questa uguaglianza non può essere aritmetica, poiché comprende tratti diversi per situazioni diverse. E nella graduatoria dei diversi oneri per ogni situazione, è dove la capacità contributiva interviene in maniera significativa, cosa che motiva la sua ubicazione in questa ricerca come principio primordiale, da prendere in considerazione nella richiesta dell'informazione come trascendenza tributaria. Secondo il maestro: "Il principio di uguaglianza in materia tributaria si riduce, praticamente, al principio di capacità contributiva".

A rafforzare la rilevanza della capacità economica come principio modulatore dell'onere nella tassazione, e la sua inclusione come principio di approccio morale generalizzato nelle Costituzioni degli Stati di Diritto. In questo senso, vogliamo rilevare che la capacità economica è consacrata nella Costituzione di paesi come la Spagna, l'Italia e il Venezuela.

I doveri dei singoli ad informarsi sulla capacità economica costituiscono logicamente l'asse di questa ricerca. Anche se hanno un segmento specifico all'interno della struttura della ricerca, quelli doveri non sono sviluppati pienamente, sebbene vengono esposti in maniera implicita nel corco della presente ricerca.

Si considerano anche i diritti degli obbligati a informarsi, poiché, a nostro giudizio, qualsiasi dovere, qualsiasi richiesta, dev'essere tutelata da un diritto coperto da protezione giuridica. In questo, le costituzioni svolgono un ruolo primordiale, poiché i loro contenuti non solo precettano doveri, ma anche diritti e, più importante ancora, diritti che, tanto dal punto di vista giurisprudenziale che dottrinale sono considerati fondamentali. Tra questi, emergono il diritto all'intimità, davanti al quale, tanto la giurisprudenza quanto la dottrina non sono stati pacifici

nelle loro considerazione, allo stesso modo che con altri diritti, come la non auto-incriminazione, il segreto professionale e il segreto bancario in processo di estinzione.

A favore dell'obbligato tributario, esistono anche principi che lo salvaguardano dal compimento del suo dovere di informare, come: il principio di riserva di legge, il principio di legalità e il principio di sicurezza giuridica. Il dovere di somministrare l'informazione con trascendenza tributaria, è un obbligo aggiustato alla legalità e alla sicurezza giuridica che comporta la creazione e la strumentazione del contributo. Si può quindi dedurre che il Principio di Legalità e il Principio di Riserva di Legge intervengono in ambiti differenti. Il principio di legalità si occupa delle relazioni tra le norme generali e l'atto amministrativo, il che significa che l'Amministrazione si limita ad agire in materie per le quali l'ordinamento legale le autorizza. Per quanto riguarda l'espressione riserva di legge, la stessa si riferisce alle relazioni tra i precetti di rango legale e il resto delle norme giuridiche. Insieme alla legalità, che spera ed esige in un sistema impositivo, sta la sicurezza giuridica, che possiede le leggi che la creano e le danno vigore, e per questo si prende in considerazione la sicurezza giuridica. Come principio il cui contenuto è basato sulla certezza e interdizione dell'arbitrarietà, che serve come elemento limitativo della discrezione di cui può disporre l'Amministrazione tributaria, nell'esercitare funzioni di richiesta di informazioni.

La considerazione dell'etica e la cultura tributaria, nei confronti dell'obbligato tributario e del suo dovere di informare, ci permette di esprimere che un'attitudine etica dell'obbligato tributario nel compimento delle sue obbligazioni con lo Stato, è intimamente relazionata con una serie di fattori che si coniugano nella relazione che si stabilisce con motivo del contesto tributario. L'obbligato tributario deve pagare un contributo a seconda della sua capacità economica, ma ha anche l'interesse di sapere a cosa verranno destinati i suoi guadagni economici.

In un sistema impositivo moderno, la gestione della riscossione dei tributi è incaricata a un organismo amministrativo, a cui la legge affida la facoltà e la potestà del pieno esercizio delle sue funzioni, e che provengono a volte da una norma costituzionale. Il **Terzo Capitolo** di questa ricerca è dedicato a questo organismo incaricato della riscossione tributaria, che si è evoluto mentre cercava di ottimizzare le funzioni che gli erano state incaricate.

Nel caso della Nazione spagnola, il cui sistema impositivo è stato utilizzato opportunamente come asse principale per lo sviluppo di questa ricerca, si può notare che la gestione tributaria centrale è affidata all'Agenzia Statale dell'Amministrazione Tributaria, la quale è considerata, da istituzioni internazionali e amministrative, come un organismo di amministrazione tributaria che, col passare del tempo, è riuscito ad ottenere prestigio e ad essere all'avanguardia mondiale tra le amministrazioni che svolgono questo tipo di attività, come afferma Ruiz-Jarabo Colomer, importante specialista amministrativo spagnolo. Questa istituzione conta con un regime giuridico proprio distinto dall'Amministrazione Generale dello Stato, essendo quest'organismo il centro della recezione e diffusione dello Stato di tutte le informazioni di trascendenza tributaria del paese, dovuto all'obbligo legale di scambio che ha con le restanti amministrazioni tributarie sparse su tutto il territorio nazionale, le quali, indipendentemente dalla loro autonomia, sono sottomesse a certe direttrici per quanto riguarda lo scambio di informazioni con la AEAT. Sono omologhe a questo tipo di istituzioni l'Agenzia delle Entrate italiane e il Sistema Nazionale Integrato dell'Amministrazione Doganale e Tributaria venezuelano.

Attualmente, la gestione centrale del sistema tributario italiano è affidata all'Agenzia delle Entrate, la cui creazione obbedisce alla manovra governativa denominata riforma Bassanini. E' un organismo, che in accordo con la legge, esercita funzioni che riguardano gli ingressi fiscali e che implicano il compimento dei doveri che corrispondono allo Stato in relazione all'obbligazione tributaria. In questo senso, la funzione primordiale è non solo la riscossione e lo stabilimento di

politiche e controlli legali diretti, che hanno lo scopo di combattere l'evasione e la frode fiscale, ma anche quella di garantire assistenza ai contribuenti stabiliti in una relazione di cooperazione e trasparenza con gli stessi. L'Agenzia delle Entrate appoggia il Ministero dell'Economia e delle Finanze e, inoltre, collabora con altre agenzie di imposte e altre entità o organismi. Tuttavia, la sua attività principale è la giurisdizione fiscale statale, con sede a Roma. Collabora con il sistema di governo locale, in conformità alle sue funzioni e ai doveri delle regioni e degli enti locali, d'accordo con i principi di federalismo fiscale.

In Venezuela, il Servizio Nazionale Integrato di Amministrazione Doganale e Tributaria, SENIAT, è l'organismo incaricato della gestione tributaria del paese, la cui creazione obbedisce a quanto contenuto dell'articolo 316 della Costituzione, nel quale si stabilisce: "Il sistema tributario si occuperà della giusta distribuzione delle spese pubbliche...per questo dovrà appoggiarsi ad un sistema efficiente per la riscossione dei tributi". Anche la Costituzione, nell'articolo 317, assegna all'organismo che si occupa di queste attività "l'autonomia tecnica, funzionale e finanziaria, d'accordo con quanto approvato dall'Assemblea Nazionale. La sua massima autorità sarà designata dal presidente della Repubblica, in conformità alle norme previste dalla legge". D'accordo con lo strumento legale che le dà origine, ha il compito di applicare le norme giuridiche doganali e tributarie nazionali, così come esercitare, gestire e sviluppare le competenze relative all'esecuzione integrata delle politiche doganali e tributarie stabilite dall'Esecutivo Nazionale.

La diffusione e l'ottenimento dell'informazione tributaria, così come l'attenzione dovuta alla consulta tributaria come strumento comunicativo maneggiato dalle amministrazioni tributarie, sono dottrinalmente qualificati come complessi e, dal nostro punto di vista, la loro complessità deriva dall'attività amministrativa, che non comprende solo gli atti amministrativi in sé, ma anche la comunicazione degli stessi. A tale effetto, bisogna ricordare che la tecnologia facilita l'attenzione dovuta alla consulta tributaria, come uno strumento di diffusione dell'informazione tributaria in potere delle amministrazioni tributarie, che si attiva

mediante l'esecuzione di un diritto normativo previsto dagli ordinamenti giuridici tributari. In termini semplici, tutti questi possono essere definiti come meccanismi di assistenza e informazione a tutte quelle persone portate a compiere le obbligazioni tributarie.

La notificazione, nella sfera amministrativa, è considerata un atto che è la conseguenza di un altro, con il quale mantiene una relazione di accessorietà, per la quale si afferma che la notificazione non ha un contenuto materiale proprio, e si presume che sia un mezzo per far conoscere il contenuto di altri atti, che diventa una dichiarazione unilaterale, che sorge dalla funzione amministrativa. A nostro giudizio, la rapidità che si attribuisce alla divulgazione della notificazione, determina l'opportuna azione che adotta l'obbligato tributario.

A quanto appena detto, bisogna aggiungere che l'implementazione dei sistemi informatici e telematici nelle amministrazioni tributarie non solo rende efficaci le sue mansioni di fiscalizzazione e determinazione, o di richiesta e scambio di informazioni, ma che detti sistemi contribuiscono all'attenzione dovuta alla consulta tributaria, così come alla notificazione assunta.

In relazione ai metodi classici di ottenimento dell'informazione da parte dell'ente amministrativo, si considerano: quelle che corrispondono al compimento dei doveri di carattere generale, che si realizza mediante la richiesta amministrativa e, inoltre quelle volte all'ottenimento dell'informazione per fornitura o captazione, o all'ottenimento dell'informazione in modo diretto.

Per comprendere le esigenze di scambio sopra riportate e per coprire le esigenze che hanno portato alla massificazione degli amministrati, le amministrazioni tributarie hanno dovuto ricorrere alla tecnologia per informatizzare i loro procedimenti e poter in questo modo archiviare i metodi dei processi manuali, poiché non operativi e inadeguato alla realtà della società. In questo modo sorge l'applicazione dei sistemi informatici e telematici nei procedimenti operativi delle

amministrazioni tributarie, contribuendo alla diffusione dell'informazione da parte di queste istituzioni.

Così, la diffusione dell'informazione da parte dell'Amministrazione tributaria, è realizzata mediante l'uso di strumenti informatici, nella quale implementazione è intervenuto in primo luogo il legislatore, per poi lasciare spazio ai tecnici e amministrativi specializzati. Questi passi avanti della legalizzazione dell'instaurazione di mezzi informatici e telematici nelle amministrazioni tributarie è lo stesso tanto a livello centrale, come a livello regionale e anche nei sistemi impositivi a livello internazionale, la cui prova si trova in questa ricerca, quando si risalta la base legale che supporta l'installazione della tecnologia nella AEAT, così come le leggi che autorizzano l'implementazione dei mezzi informatici e telematici delle Amministrazioni tributarie oggetto della nostra ricerca, come il Comune di Madrid e quelli delle province di Barcellona, Saragozza, Siviglia e Salamanca.

Allo stesso modo, le Amministrazioni tributarie di altri paesi, oggetto della nostra ricerca, tutelano la loro modernizzazione informatica in precetti legali, come nel caso dell'Agenzia delle Entrate, del Comune di Bologna e del Sistema Nazionale Integrati di Amministrazione Doganale e Tributaria, SENIAT, del Servizio Autonomo di Amministrazione Tributaria del Municipio del Comune emancipatore dello Stato di Merida, SAMAT. E, per ciò che si riferisce alla riserva legale e alla legalità dei sistemi tributari, bisogna considerare l'instaurazione e l'applicazione di qualsiasi procedimento che implichi un qualsiasi amministrato. Questo è ampiamente riportato nella nostra ricerca, sulla base costituzionale e sui principi che tutelano l'instaurazione dei sistemi informatici e telematici nel sistema impositivo spagnolo.

La decentralizzazione, prevalente in quasi tutte le Nazioni democratiche, è stata ben accettata dalla cittadinanza, grazie ai benefici che, a nostro giudizio, apporta alla collettività, tali tanto dal punto di vista politico, di eleggere i suoi governanti e rappresentanti locali, che da un punto di vista economico, poiché

buona parte delle risorse ottenute tramite la tassazione sono state investite nelle zone in cui sono state riscosse. Secondo Lago Montero, specializzato in quest'ambito, "Abbiamo accettato come dogma di fede che, come è risaputo, è una categoria concettuale che non ammette prove contrarie, che la decentralizzazione è migliore che la centralizzazione, e che con l'autonomia aumenta l'efficacia e l'efficienza, che la vicinanza dei cittadini nelle prestazioni dei servizi pubblici migliora la qualità degli stessi..."

In ambito impositivo, la decentralizzazione ha fatto sì che l'amministrazione dei tributi si diversificasse per regioni, e fosse dotata di autonomia legale e funzionale, d'accordo a quanto stipulato dai precetti costituzionali a rispetto. Per tanto, è sorta la necessità di stabilire uno scambio di informazioni tributarie tra l'organo gestore a livello centrale dei tributi e le amministrazioni della comunità, delle province, delle località e dei municipi dei sistemi nazionali decentralizzati.

In relazione alla decentralizzazione dell'Amministrazione tributaria spagnola, bisogna evidenziare la posizione dottrinale di Rozas Valdés, che spinge alla creazione di un nuovo modello di Amministrazione tributaria in Spagna, in cui si rivaluti la vera partecipazione di tutte le regioni spagnole al buon funzionamento della AEAT, essendo la sua pianificazione a stabilire "...una sola Agenzia indipendente e professionalizzata, al quale governo e amministrazione partecipino in modo reale ed equilibrato ogni Fisco implicato nel suo funzionamento. Si tratterebbe di un'Autorità indipendente, responsabile dell'Amministrazione di tutto il sistema tributario statale ed autonomo, simile a ciò che accade con la Banca di Spagna e il sistema monetario e finanziario". A nostro giudizio, la proposta di tale dottrina, è importante e innovativa, oltre ad essere necessaria se si tiene conto della complessità che ha acquisito il sistema tributario decentralizzato spagnolo.

La relazione giuridico-tributaria si sviluppa tra le persone obbligate dall'avvenimento di un presupposto di fatto che da origine al dovere di tassare e

l'organismo incaricato della riscossione del tributo. Ma non sono gli unici coinvolti in questa relazione: esistono altri soggetti estranei che rimangono attenti all'attitudine assunta dal obbligato tributario per denunciarlo in caso che non compia i suoi doveri. Essi sono i collaboratori della somministrazione delle informazioni di trascendenza tributaria. Nel **Quarto Capitolo**, intitolato La denuncia della frode fiscale da parte di persone o istituzioni, ci riferiamo a questi soggetti. La prima parte del capitolo è destinata allo studio del regime legale che obbliga all'opportuna denuncia nel caso di conoscenza di questo tipo di attività da parte di persone o istituzioni pubbliche e private. Tuttavia, com'è logico supporre, le persone e istituzioni alle quali ci riferiamo devono possedere una minima conoscenza delle caratteristiche irregolari che distinguono la supposta frode denunciata e le conseguenze previste dalla legge, oltre alla dottrina all'interno dell'ambito della specialità tributaria. Soprattutto quando Jean-Claude Martínez afferma che, comunemente, si tratta di confondere l'elusione e l'evasione tributaria, così come il delitto e la frode fiscale.

Seguendo quest'ordine di idee, è necessario distinguere che nel capitolo considerato si trattano sommariamente gli apprezzamenti dottrinali che si occupano dell'elusione e dell'evasione tributaria, così come dell' delitto e della frode fiscale, per poter poi considerare il regime giuridico che obbliga all'opportuna denuncia in Spagna, tenendo conto anche della denuncia anonima e dell'autodenuncia, osservando inoltre come si comportano queste istituzioni nei regimi fiscali degli altri paesi. Successivamente, si passa alla collaborazione nella fornitura delle informazioni di trascendenza tributaria da parte dei differenti fattori di rilevanza all'interno della società.

Considerando il regime legale che obbliga all'opportuna denuncia, nei casi di conoscenza di attività di elusione e evasione tributaria, o di delitto o frode fiscale asi debe estar en todas da parte di persone o istituzioni, è significativo tenere in considerazione che l'ordine chiaramente ha valore costituzionale. Quindi, nel caso spagnolo si può dire che proviene dalla Costituzione e, come segnala il TC nella

Sentenza 76/1990, del 26 Aprile, la lotta contro la frode fiscale ha le sue radici nella Costituzione, poiché la stessa impone a tutti i cittadini, ai poteri pubblici, ai legislatori e agli organi dell'Amministrazione tributaria, l'obbligo di preservare il completo compimento dell'art. 31.1 stabilito nel suo testo, a cui "Tutti contribuiranno al sostentamento economico delle spese pubbliche, d'accordo alla loro capacità economica...", stipulati anche dalla Costituzione italiana e venezuelana. Detto mandato è fatto eseguire dalle leggi e dalle codificazioni tributarie e, in questo modo, l'esigenza di collaborazione alla fornitura dell'informazione di trascendenza tributaria ha la sua base legale, per unificare lo sforzo della lotta contro l'delitto fiscale.

Il regime giuridico che fa sì che tutti collaborino, mettendo alla luce situazioni che si presume si dirigano verso il delitto fiscale ha, a nostro giudizio, fondamenta nel bene giuridico protetto, che ha come obiettivo il benessere collettivo e, inoltre, nel Fisco. Nel contenuto di questo capitolo, si considerano i due insegnamenti che esistono in relazione a quanto appena esposto, i quali sono complementari: in uno, le posizioni dottrinali stipulano come bene giuridico protetto l'Erario pubblico, inteso come patrimonio del Fisco nelle sue manifestazioni di riscossione completa dei diversi imposti, e l'altro in cui le posizioni dottrinali determinano che il bene giuridico protetto poggia nei valori consacrati nell'articolo 31.1 CE, che prevede la giusta ripartizione dei contributi. C'è inoltre chi considera che la presentazione opportuna, completa e veritiera delle dichiarazioni tributarie, anche se queste non rispecchiano gli introiti, "...impediscono il verificarsi dell'evasione fiscale..." per cui il bene giuridico può considerarsi protetto "...il dovere dei cittadini nei confronti dell'Amministrazione pubblica propria di uno Stato sociale e democratico di diritto".

Bisogna però riconoscere che, anche se un regime che base la legalità dell'opportuna denuncia di possibili presupposti di fatti di evasione fiscale è essenziale per la sua accettazione da parte degli organi giurisdizionali e

amministrativi, esistono regimi di governo in cui le amministrazioni non danno rilevanza a questo fatto che onora il principio di legalità.

Seguendo questo ragionamento, è necessario risaltare che nella Nazione spagnola si sono verificate in tempi recenti importanti riforme giuridiche, volte alla lotta contro la frode fiscale. Questo fatto, a nostro avviso, proviene dal sentire sociale, che esige misure contundenti contro le condotte anomale fiscali, che influiscono e pregiudicano la società nel complesso. Un esempio recente sono state le modifiche realizzate tramite la Legge 34/2015, del 21 Settembre, di modifica parziale della Legge 58/2003, del 17 Dicembre, Generale Tributaria, nella quale sono state stipulate regolazioni importanti per ciò che riguarda lo scambio di informazioni di trascendenza tributaria, e la denuncia e collaborazione di terzi o particolari, come nel caso di quella contenuta “nell'Articolo 95 bis. Pubblicità di situazioni di inadempimento rilevante delle obbligazioni tributarie”, che assegna all'Amministrazione tributaria le facoltà di pubblicare periodicamente liste di debitori al Fisco, di debiti o sanzioni tributarie, quando si verificano circostanze il cui contenuto è stipulato nello stesso articolo. Regolazioni, a nostro giudizio, corrette, poiché permettono di individuare futuri significativi defraudatori.

Nel capitolo considerato, ci riferiamo anche agli apprezzamenti che la dottrina aggiudica alla denuncia tributaria, e riaffermiamo che sono varie, poiché la loro accezione basica varia le sue caratteristiche a seconda della specialità giuridica adottata, sia Diritto processuale civile, Diritto processuale penale, Diritto processuale ecclesiastico, Diritto amministrativo, Diritto tributario, essendo quest'ultimo lo scopo della nostra attenzione. Per González García, importante figura del Diritto tributario, la denuncia costituisce una istituzione problematica, poiché a suo intendere [Socialmente la denuncia gode di cattiva fama perché è solitamente considerata più una vendetta o un'informazione retribuita, che una collaborazione disinteressata nell'esercizio della funzione pubblica].

A nostro giudizio, prevale l'azione di chi formula la denuncia, e questa può essere attiva, quando il denunciante segue il corso dei fatti denunciati, o passiva, se solo con il fatto di aver realizzato la denuncia cessa l'interesse del denunciante riguardo le conseguenze che da questa possono derivare. Inoltre, considerami che influisce l'intenzione del denunciante, che a priori, senza fermarsi a riflettere e sotto pressioni personali o politiche, potrebbe omettere fatti utili per l'efficace procedura degli organi amministrativi incaricati di processarla.

Come esempio della regolazione specifica della denuncia pubblica, sta quanto precettato nel LGT, nell'articolo 114, che riconosce che si può fare della conoscenza dell'Amministrazione tributaria “fatti o situazioni che possono essere costitutivi di inflazioni tributarie o avere trascendenza per l'applicazione dei tributi”.

Anche la denuncia anonima è da noi apprezzata in questo capitolo. In questo senso, l'anonimo non ha assidero legale ma non è nemmeno disprezzato dagli organismi di sicurezza e da quelli amministrativi, come afferma Delgado, che si è espresso sul tema: “la denuncia anonima....assume particolare importanza oggi in una società marcata dall'insicurezza fisica, per il costante dibattito sulla politica criminale dello Stato e sulla sensazione di debolezza di questo per risolvere i conflitti sociali”.

Incorporiamo in questo capitolo anche l'autodenuncia, considerando l'opinione di un'attenta dottrina specializzata sul tema dell'Università di Burgos, per la quale il termine autodenuncia richiede di essere analizzato in vari sensi. Così, si può affermare che, in primo luogo, “è carente della connotazione di autoaccusa di indole criminale e, in secondo luogo, il soggetto non solo deve procedere volontariamente a una rettificazione integra della sua biografia tributaria, ma anche pagare la quantità addebitata, raggiungimento che non si sprigiona chiaramente dal significato della locuzione autodenuncia.”.

Di Toledo e Ubieto, in relazione all'autodenuncia, preferiscono parlare di clausole di regolarizzazione tributaria, dovuto a che nella sua opinione si tratta di una rettificazione e di un pagamento posteriore, che se non effettuato implicherebbe future sanzioni tributarie o penali. Posizione che condividiamo, poiché in buona fede, errare è rettificare.

Inoltre, nel Capitolo commentato, si invoca la giurisprudenza generatasi in relazione al termine autodenuncia. A tale effetto, si considera la Sentenza N° 611/2009 del TS, Sala 2^a, del Penale, 29 Maggio 2009, il cui contenuto distacca che i requisiti oggettivi della regolarizzazione sono: ritorno assoluto alla legalità, riparazione del disvalore dell'azione (autodenuncia): implica la presentazione di un'autoliquidazione completa, riparazione del disvalore de risultato: necessità di contributo o pagamento totale o integro della quota defraudata.

In relazione alla considerazione della denuncia pubblica, la denuncia anonima e l'autodenuncia, in altre latitudini o nazioni, si distaccano nel contenuto del presente capitolo, nel caso della Repubblica Italiana, nella quale la denuncia pubblica per situazioni di evasione ha come destinatario la Guardia di Finanza, che collabora con il Fisco; questo paese ha messo a disposizione dei cittadini un numero di comunicazione gratuita, il 117, fondata circa 19 anni fa. E' importante ricordare, che la denuncia anonima diventa possibile grazie a questo strumento di comunicazione, poiché chi lo utilizza ha la libertà di decidere se permanere nell'anonimato, astenendosi dal fornire i suoi dati personali alla Guardia di Finanza.

Inoltre, è bene risaltare come qualcosa di particolare l'intervento dell'iniziativa privata italiana come mezzo di ricezione delle denunce pubbliche contro l'evasione fiscale, che appare sul web come Evasori.info: il sito per informare e denunciare online la frode fiscale in Italia. E' un sistema statale di inseguimento del corso della evasione fiscale: gli utenti possono informare istantaneamente i casi di evasione delle imposte, in particolare, di carattere commerciale, come la mancata emissione dello scontrino fiscale da parte di un

commerciante. Così, l'informazione di evasione collocata nella pagina web e l'Agenzia delle Entrate, decidono se la denuncia è pertinente o meno.

Bisogna inoltre ricordare che la normativa che regge l'autodenuncia in Italia procede dalla riforma del 1991, tramite la Legge N° 154 del 15 di Gennaio, e alla Legge N° 413 del 30 dicembre del 1991, rifondata con le sue rispettive modifiche nella Legge N° 66 del 6 Giugno 1992.

Nel caso del Venezuela, la denuncia per le inflazioni tributarie è presa in considerazione per le sue codificazioni tributarie in un modo, a nostro giudizio, poco risaltante, insieme ad altri doveri che si esigono al soggetto passivo, che sono contenuti dell'articolo 134, che stabilisce l'obbligo che hanno: “Le autorità civili, politiche, amministrative e militare della Repubblica, degli stati e dei municipi, dei collegi professionali, delle associazioni ecclesiastiche, del commercio e della produzione, dei sindacati, delle banche, degli istituti finanziari, delle assicurazioni e dell'intermediazione nel mercato capitale, i contribuenti, responsabili, terzi e in generale qualsiasi particolare o organizzazione”, di prestare il loro concorso all'Amministrazione tributaria, come la fornitura, eventuale o periodica, delle informazioni che sono sollecitate con carattere generale o particolare.

L'autodenuncia o regolarizzazione fiscale in Venezuela, no è stipulata nello specifico da una Legge, Decreto o Norma, motivo che obbliga ad indagare all'interno della rinnovata codificazione tributaria di questo paese.

Quindi, tanto la denuncia, la denuncia anonima o altre denominazioni che l'accompagnano, e l'autodenuncia o regolarizzazione tributaria non sono chiaramente definite dell'ordinamento venezuelano.

La partecipazione dei mezzi di comunicazione massivi alla lotta contro il delitto fiscale, è uno degli argomenti trattati nel presente Capitolo dalla significativa connotazione, che noi approviamo, poiché all'interno del sistema tributario

nazionale e internazionale, questi sono riusciti ad ottenere un'importanza determinante nella lotta contro l'evasione e la frode fiscale.

Bisogna riconoscere che la partecipazione attiva dei mezzi di comunicazione di massa come annunciatori o delatori di irregolarità fiscali, può essere sintetizzata, cercando la notizia dove si trova il trasgressore tributario, qualcosa che per le sue qualità ricorda la STC 37/1987, che nel suo fondamento giuridico stabilisce “ bisogna cercare la ricchezza dove la ricchezza si trova”.

Un esempio dell'attività che attualmente svolgono i mezzi di comunicazione di massa nella lotta contro l'evasione fiscale, lo troviamo The International Consortium of Investigative Journalists, ICIJ, in inglese, che comprende una rete di giornalismo e ricerca con sede a Washington.

Detto Consorzio, è composto da importanti gruppi di giornalisti specializzati in diversi ambiti, come quello economico, giuridico, sociale, tecnologico ecc. Conta inoltre con un sofisticato sistema informatico e telematico. Il suo obiettivo è quello di avvicinare i giornalisti ai differenti paesi i squadre, eliminando le rivalità e promuovendo la collaborazione.

La critica specializzata in materia, definisce la ICIJ come una delle migliori squadre di ricerca transfrontaliera del mondo. Con un comitato di assessori composto da un numero importante di noti giornalisti a livello mondiale, questo Consorzio Internazionale diffonde i propri studi e ricerche in quasi tutte le principali agenzie di notizie internazionali. Sono però nate anche diverse critiche negative riguardo l'ICIJ, anche se d'impronta politica, come nel caso della critica formulata dal Governo del Lussemburgo, dovute alla rivelazione da parte del Consorzio Internazionale dei loro polemici accordi fiscali, conosciuti come il caso LuxLeaks. E' bene ricordare che l'informazione fornita a rispetto dall'ICIJ, è stata riconosciuta dal Parlamento Europeo.

Tra i limiti che devono affrontare i mezzi di comunicazione di massa, troviamo quelli stabiliti dall'ordinamento giuridico dello Stato di diritto, che in questa ricerca si prende come tema centrale quello spagnolo. A grandi rischi, questi limiti possono essere ubicati dentro al contenuto del Codice penale di detto paese, in particolare negli articoli 197 e 201. Riferendoci, per citare uno di questi, all'articolo 197.1 CPE. In cui si stabilisce che costituisce delitto la violazione dell'intimità di una persona mediante la sottrazione di lettere, email, documenti di qualsiasi tipo o effetti personali, il fatto di intercettare conversazione, e che queste si utilizzino in modo tecnico, per ascoltarle, filmando, riproducendo suoni o immagini e segnali di comunicazione.

A nostro giudizio, i mezzi di comunicazione di massa di tutto il mondo, si trovano davanti un muro di ordinamenti giuridici che trattano di contenere le loro continue ricerche, con due principali interessi: uno malsano, che tratta di proteggere interessi pubblici e privati, e un'altra preventiva nei confronti della società e della preservazione dei suoi diritti fondamentali, tra i quali quello all'intimità e all'onore. Inoltre, non si può negare che il nominato quarto potere delle democrazie ha esercitato un ruolo primordiale come strumento di lotta contro l'evasione fiscale.

Nel presente capitolo, esponiamo la nostra considerazione sull'intervento degli organi di sicurezza dello Stato nella lotta contro l'evasione fiscale. A tale effetto, diventa necessario ricordare che nella ricerca dell'ampliamento dei meccanismi di controllo delle attuazioni degli obbligati tributari, gli organismi incaricati dell'amministrazione dei tributi vedono la necessità di incorporare all'interno del sistema impositivo unità di indole militare-poliziesca. E' importante evidenziare che le facoltà di questi organismi di sicurezza nella maggior parte dei casi comprendono eventi doganali e tributari.

Le amministrazioni tributarie centrali di Spagna, Italia e Venezuela, hanno annesso alla loro struttura operativa e funzionale, la costituzione giuridica,

missione e temi operati dei loro organismi di sicurezza, affinché insieme a queste salvaguardino il buon procedere dei cittadini in relazione al compimento delle loro obbligazioni tributarie. In questo senso, emergono da questo studio la Guardia Civile, la Polizia Governativa e la Vigilanza Doganale, nel sistema impositivo spagnolo. Allo stesso modo, quello che si può attribuire alla Guardia di Finanza italiana e alla Guardia Nazionale Tributaria Venezuelana.

La collaborazione delle entità finanziarie nello scambio internazionale di informazioni con trascendenza tributaria, è un altro importante punto di questo Capitolo, dovuto alla rilevanza che hanno queste funzioni nella lotta contro l'evasione e la frode fiscale. La partecipazione sincera e trasparente delle entità finanziarie nello scambio di informazioni tributarie, soprattutto a livello internazionale, è determinante nella lotta contro la delinquenza che opera all'interno dei sistemi impositivi di tutto il mondo, giacché le autorità competenti come le banche centrali e le amministrazioni tributarie domestiche esigono il compimento di quanto pattato dalla legge locale per tale fine a dette istituzioni.

Pertanto, si può affermare che il problema dello scambio informazioni di trascendenza tributaria non consiste in una riluttanza da parte delle istituzioni finanziarie a livello interno, “ma tende ad appoggiarsi alle difficoltà di ottenimento dell'informazione che deriva dalle limitazioni territoriali del Potere finanziario e nelle facilitazioni di occultazione di determinati paesi e territori, principalmente per il mantenimento del segreto bancario, o semplicemente per il suo rifiuto a facilitare informazioni sui beni e attività finanziarie situate nei suoi territori”, afferma Tejerizo López.

Continua la nostra dissertazione per quanto riguarda il ruolo delle istituzioni finanziarie nello scambio di informazioni di trascendenza tributaria, con la considerazione dell'apporto che quanto commesso può apportare agli organismi internazionali, come l'Organizzazione del Commercio e dello Sviluppo Economico, OCDE, il “Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux”, GAFI e

l'Ufficio delle Nazioni Unite Contro la Droga e il Crimine, UNODC. In questo senso, si può affermare che la OCDE è intervenuta attivamente nel consiglio alle amministrazioni tributarie a livello internazionale, sulle linee guida che devono reggere la sollecitazione dell'informazione con trascendenza tributaria alla banca o istituzioni finanziarie a livello internazionale. Inoltre, il GAFI, ha svolto con le sue opinioni un'influenza importante nel flusso di informazioni tributarie tra gli Stati. A sua volta, l'UNODC esamina le relazioni tra il riciclaggio e l'evasione fiscale, facendo intendere che il volume dell'evasione fiscale rappresenta varie volte l'importo dei prodotti ottenuti da tutti i tipi di attività delittuose.

La collaborazione dei collegi registrali e notarili nella fornitura dell'informazione con trascendenza tributaria, acquisisce rilevanza anche all'interno del contenuto del Capitolo in commento, giacché questi operatori giuridici attestano pubblicamente le operazioni economiche o commerciali di elevato valore, le quali non sono state ignorate dalle amministrazioni tributarie, che fin dagli albori dell'attuale sistema impositivo hanno approfittato di detta implicazione tradizionale dei notai e registratori economici e giuridici del paese, attraendo la loro partecipazione efficace nell'attività di ottenimento dell'informazione.

Anche la collaborazione reciproca dell'Amministrazione tributaria con il Potere Giudiciale, nella fornitura dell'informazione con trascendenza tributaria, è esposta nel capitolo preso in considerazione, dato che la corrispondenza mutua che deve esistere tra gli organismi che conformano lo Stato, e soprattutto quanto detto scambio versa sulla fonte del versamento che serve a contribuire alle cariche pubbliche, essendo queste, a nostro giudizio, un fatto che regna a livello mondiale.

In Spagna, la collaborazione tra il potere Giudiziario e il Potere Esecutivo è una situazione talmente precettata dalla Costituzione e dalle diverse leggi che conformano l'ordinamento giuridico del paese e che regolano le attività dei Poteri dello Stato. La collaborazione con il Potere Giudiziario è stabilita nella CE

nell'articolo 118. Nella ricerca di ottimizzare questo mandato, sono stati sottoscritti vari accordi tra questi organismi, i quali riassumono il contenuto di questo Capitolo, emergendo i piani operativi come la connessione telematica “web service”, tramite il punto Neutro, tra il Consiglio Generale del Potere Giudiziario e l'AEAT, per la trasmissione dell'informazione tributaria.

Con la collaborazione dei professionisti e intermediari dell'attività fiscale nella fornitura di informazioni con trascendenza tributaria si chiudono le nostre considerazioni nel presente Capitolo delle persone o istituzioni che intervengono con il loro apporto di informazioni nella lotta all'evasione fiscale. L'obbligo dell'informazione precettata negli articoli 93 e 93.4 della LGT, includono anche i professionisti e gli intermediari, che secondo la nostra ricerca, è applicata all'attività degli avvocati e assessori tributari, poiché si considera che rappresentano un fattore umano significativo nella lotta all'evasione fiscale.

Dalla collaborazione nella fornitura dell'informazione richiesta all'interno dell'ordinamento giuridico tributario italiano e venezuelano, si può affermare che, nel caso dell'Italia, la collaborazione con la fornitura di informazioni di trascendenza tributaria si apprezza tanto nelle leggi promulgate per dare delle norme alle imposte dirette, come in quelle che regolano l'IVA. L'obbligo di informazione in questo paese è precettato da una parte dagli articoli 33 e 34 del Decreto della Presidenza della Repubblica n. 600, del 29 Settembre 1973, e anche in quanto stabilito negli articoli 51 e 52 del decreto della Presidenza della Repubblica n. 633 del 29 ottobre 1972, promulgati in questa nazione.

In Venezuela, l'ottenimento di informazioni di trascendenza tributaria non si basa sulla collaborazione. Detta esigenza si stipula nelle codificazioni tributarie venezuelane, dette “accordi sottoscritti”, In questo senso, la cosiddetta codificazione stabilisce nelle sue attribuzioni, funzioni e facoltà generali della Amministrazione tributaria quella di sottoscrivere convenzioni, sia con degli organismi pubblici che privati, per l'esecuzione di diverse funzioni, tra le quale il

processo di documenti e la “cattura” e trasferimento dei dati. Le convenzioni sottoscritte possono avere carattere interistituzionali con degli organismi nazionali e internazionali per lo scambio di informazione.

In relazione a quello che ci siamo permessi di denominare come “rifugio dei non collaboratori al somministro delle informazioni di trascendenza tributaria”, possiamo affermare che questo ha tre ambiti che ne permettono la sussistenza: i paesi a regime fiscale privilegiato, i territori la cui fiscalità è alta, ma che offrono vantaggi al commercio straniero e i territori con servizi sviluppati. Questa classificazione si basa sul rapporto del Comitato Ruding, che stabilisce tre zone considerata a bassa contribuzione fiscale.

Nella ricerca di una soluzione al problema che queste zone rappresentano a livello internazionale, sono varie le misure adottate. A nostro parere, le più importanti misure sono state adottate tramite vie diplomatiche, mediante accordi che si cerca di stabilire con le Nazioni considerate paradisi fiscali.

Per ciò che concerne i paradisi fiscali, che sono inclusi in questa parte di ricerca, ci chiediamo perché in questi si rifugiano i contribuenti che non collaborano con la fornitura di informazioni, e che impatto ha la riluttanza a fornire informazioni con la trascendenza fiscale da parte delle autorità dei paesi chiamati “paradisi fiscali” (o paesi con regime fiscale privilegiato) o nel resto dei paesi che, invece, compiono con questa formalità (le misure adottate da questi paesi per contrastare gli effetti negativi vengono discusse nel quinto capitolo)

Per quanto riguarda la prima domanda, bisogna rilevare alcune considerazioni. La prima sarebbe logicamente il beneficio che i paradisi fiscali rappresentano per l'obbligato tributario. Da questa considerazione sorge un'altra domanda: ¿qual é il beneficio? La risposta in ogni caso sarà diversa e verrà caso per caso, dato che l'attrattivo dei paradisi fiscali non è solo il beneficio fiscale, ma

anche altri di carattere formale, come la flessibilità della legislazione o la mancanza di controlli finanziari.

Il **Quinto Capitolo**, denominato Cammino verso un unico sistema informativo della fiscalità internazionale, contiene lo sviluppo di scambi internazionali di informazioni fiscali rilevanti. Nei suoi contenuti sono evidenti: i contributi dell'OCSE, lo scambio di informazioni fiscali, così come il modello di convenzione delle Nazioni Unite e, a sua volta, le direttive UE per lo scambio di informazioni. E anche lo scambio di informazioni tra il AEAT con le autorità fiscali degli Stati Uniti, le autorità fiscali del Principato di Andorra e il resto delle amministrazioni fiscali dell'Unione Europea e in altri paesi europei. E' importante ricordare che le considerazioni dottrinali non sono state pacifiche in relazione al trattato firmato con il Principato di Andorra, così come con la legge Foreign Account Tax Compliance – "Legge di adempimento tributario in conti stranieri" FATCA.

Inoltre, si prendono in considerazione gli organismi internazionali tributari e cooperativi delle nazioni sudamericane, come lo scambio di informazioni tributarie tra l'AEAT e il Sudamerica, in cui si denota l'influenza che questi apporti tecnici e dottrinali hanno esercitato sul miglioramento delle attività amministrative di queste regioni.

Successivamente, la nostra attenzione si concentra sulla Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA "Legge di adempimento tributario in conti stranieri" , le cui caratteristiche più notevoli sono le seguenti: - E' una legge statunitense approvata nel Marzo 2010, unilaterale, che si impone al resto del mondo. - Stabilisce un sistema di comunicazione di informazioni. - Il suo regime si rivolge a istituzioni finanziarie straniere, ovvero, a tutte le istituzioni non statunitensi in relazione a conti i cui titolari siano cittadini o residenti statunitensi o siano detti conti controllati da detti cittadini.- Isola chi non partecipa alla FATCA del regime del mercato finanziario nordamericano, uno dei più importanti al mondo. - Stabilisce

una ritenzione del trenta per cento su tutti i pagamenti di fonti statunitensi soggette a ritenzioni abbonate ad un'istituzione finanziaria che non partecipi a citato sistema.

Detta legge ha generato altri significativi strumenti in materia a livello mondiale, come il Common Reporting Standard, o Norma di Informazione Comune, CRS, approvato recentemente dalla OCDE, sviluppata riassuntivamente in questo capitolo. E' importante rilevare che la stessa è stata trasferita alla Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre del 2014, anch'essa considerata in questo capitolo.

Dovuto a quanto anteriormente esposto, proponiamo l'Organizzazione Mondiale del Commercio, come l'organismo più idoneo per dirigere lo scambio automatico di informazioni con trascendenza tributaria.

Il nostro approccio si basa sulle seguenti premesse: in primo luogo, il numero di affiliati all'organismo, al quale bisogna aggiungere che, d'accordo con la dottrina, l'OMC è presente nella maggior parte dei paesi in via di sviluppo. In secondo luogo, le caratteristiche dell'OMC come organismo, tra le quali si evidenzia l'essere un'istituzione retta da membri, ma con una struttura amministrativa specializzata, che i suoi accordi stabiliscono la trasparenza come standard, oltre al suo alto livello di penetrazione all'interno delle diverse istituzioni e organizzazioni internazionali.

Quindi, all'interno di quest'organismo, si dovrebbe stabilire una divisione con importanti specialisti in ambito teorico e tecnico-informatico sulla specialità tributaria a livello mondiale, che in comune accordo stabiliscano le direttrici che devo reggere un accordo mondiale di scambio di informazioni con trascendenza tributaria e portare al compimento delle stesse. Sarebbe raccomandabile che questo accordo si ispirasse, come nel caso del CRS, alla FACTA ma, a nostro giudizio, soprattutto nella parte coattiva, che deve contenere questo strumento

legale per costringere le nazioni del mondo alla loro adozione e compimento, come tramite l'esclusione dal mercato internazionale di chi non le adotta.

BIBLIOGRAFÍA

Adame Martínez, F.: *La consulta tributaria*, Granada, DODECA, 2000.

Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, de la OCDE disponible en formato PDF en inglés en: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf>

Alcolea, J.M.; “La incorporación de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas a la actividad de la Administración del Estado. Especial referencia a la Ley 30/1992 y a los Decretos 263/1996 y 722/1999”, en: *Derecho de internet contratación electrónica y firma digital*, Navarra, Aranzadi, 2000.

Alonso González, L.M.: *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Madrid, Tecnos, 1992.

Álvarez Arroyo, F.: “El uso de tecnologías informáticas y telemáticas en el ámbito tributario: régimen jurídico”, en: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Navarra, Aranzadi, 2010.

Álvarez Conde, E.: *Curso de Derecho Constitucional*, Vol. II, Madrid, Tecnos, 2003.

Andrés Aucejo, E., Rozas Valdés, J.A.: “El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EE.UU”, en *Documentos*, DOC. N.º 5/04, Instituto de Estudios Fiscales. 2001.

Andrés Aucejo, E.; “Procedimientos tributarios electrónicos”, en: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* Navarra, Aranzadi, 2010.

Andrew Higgins, “Europe Pushes to Shed Stigma of a Tax Haven”, *The New York Times*, May 23, 2013.

Agulló Agüero, A.: “El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona y la resolución de recursos municipales”, en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007.

Angulo Cascan, A.: *La administración electrónica*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

Aparicio Pérez, A.: *La denuncia pública en materia tributaria (Génesis, evolución, perspectivas de futuro)*. Valencia, Tirant Lo Blanch, 2002.

- “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributo”, en *Doctrina Científica, Revista de información Fiscal* No. 79/ Enero- Febrero, 2007.

Arias Esteban. I.: *Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios. Un estándar, diferentes formas de aplicarlo*, Panamá, CIAT, Documentos de trabajo, Dirección de cooperación y tributación internacional, 1. Enero 2015.

Armas A., M., Colmenares de Eizaga, M.: “Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias”, en *TELEMATIQUE*, Volumen 6 - Número 3 - Año 2007.

Atxabal Rada, A.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Bilbao, Publicaciones de la Universidad de Deusto, 2008.

Auren't, F.: *Principcs de droii civil franpis*, 5ª ed., T. XVI. Bruselas, *Rruylant-Christophi er Cit.*, 1891.

Baldini C.: “The Ability to Pay in the European Market: an impossible Sudoku for the ECJ”, en *INTERTAX*, Vol.38, *Kluwer Law Internationl, BV*, Núm 1, 2010.

Barral W., Michels G., Perrone, N., "Sistema tributario y normas de la OMC: Lecciones del caso *Forejgn Sales Corporation*", Artículo relacionado con el conflicto, denominado *United States - Tax treatment for foreign sales corporations* (Caso FSC).

Beccaria Bonesana, C., *De los delitos y de las penas*, Introducción, notas y traducción de Francisco Tomas y Valiente, Madrid, Aguilar, 1982.

Befera, A.: "Diece anni dell'Agenzia delle Entrate", *Roma, 29 ottobre 2010*, publicación *on line*, Disponible en: <http://www.agenziaentrate.gov.it/>

Belisario Villegas, H.: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005.

Benito Jean, A.: *Fundamentos de la teoría general de la información*, Madrid, Pirámide, 1982.

Benito, A.: "Medios de comunicación social", *Gran Enciclopedia Rialp*, t. VI, Madrid, 1972.

Berliri, L.V.: *El impuesto justo*, traducida por Arche Domingo, F.V. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

Borge, L., *Teoría de los sistemas de información*, Ateneo, Buenos Aires, 1976.

Borrego Santiago, M.: "Los Acuerdos de Intercambio de Información en España", *Trabajo presentado al II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional, Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales*, Segundo Semestre, Cuadernos de Formación Volumen 15/2012. Disponible: <http://www.ief.es/>

Briones Fernández, Luis, "Consecuencias fiscales en España de la planificación fiscal de las inversiones españolas en el extranjero", en *Perspectiva del Sistema Financiero*, No.41, 1993.

Calderón Carrero, J.M., Martín Jiménez, A. J.: "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en el texto *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Coord. Carmona Fernández, N., Valencia, CISS, 2011.

Calderón Carrero, J.M.: "Intercambio de información y asistencia mutua", en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2011.

Calvo Ortega, R.: *Curso de derecho financiero, I. derecho tributario, Parte General*, Vol. II. Derecho Presupuestario, 12ª ed., Navarra, Aranzadi, 2009.

Calvo Vérges, J.: "El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente". *Doctrina Científica en Quincena Fiscal*, Febrero I- 2006.

Cámara Villar, G.: "El principio y las relaciones de colaboración entre el Estado y las CCAA", *ReDCE*, nº 1, Enero-Junio de 2004.

Carbajo Vasco, D.: "El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión del tributo (caso España)", en: *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006.

Carrasco González, F.: *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Unión Europea*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, 2005.

Casado López, H.: “El defensor del contribuyente de la Comunidad de Madrid”, en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007.

Casado Ollero, G., “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981.

Castiglione, R.: “Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente”, *Giustizia Tributaria-Periodico trimestrale*, Resumen No. 3, /2009.

Cathrein, V.: *Filosofía del derecho, el derecho natural y positivo*, traducida por Jardon, A. y Barja C., 7ª edic., Madrid, REUS, 1958.

Cava de Llano, M. L.: “La defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo”, en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director, Navarra, Aranzadi, 2007.

Cazorla Prieto, L.M.; *Derecho financiero y tributario*, Parte general, 7ª Edición, Navarra, Aranzadi, 2006.

Checa González, C.: *Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*, Navarra, Aranzadi, 2007.

Coelho Pasin, J.B.: *Derecho tributario y ética: (la moral de la justa imposición)*, prólogo, Eusebio González García; ensayo preliminar, José Luis Pérez de Ayala; presentación, Ives Gandra da Silva Martins, Buenos Aires, Heliasta, 2010.

- “A ética fiscal em face da moralidade institucional e cidadã”, en *Elementos de direito tributario: Homenagen ao Prof. Emérito do Mackenzie Dejalma de Campos*. Org. Marcelo Campos, Sao Paulo, 2007.

Colina Ramírez, E.I. y García Falconí, R.J.: *El delito de defraudación tributaria en el COIP*, 1ª edc., Quito, Latitud Cero, 2015.

Collado Yurrita, P.: *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Valencia, TIRANT LO BLANCH, 1996.

Cuadrado Rodríguez, J.I.: *La denuncia en el derecho tributario*, Prólogo de González, E. Madrid, Marcial Pons, 1995.

Cruz Amorós, M.: "El intercambio de información y el fraude fiscal", Documento en línea, Disponible en: www.revistasice.com/

De Miguel Asencio, P.A., *Derecho Privado de Internet*, Madrid, Civitas, 2000.

Deleuze, G.: "Posdata sobre las sociedades de control", *Revista Babel*, N° 21, Argentina, Traduc. Martín Caparrós, 1990.

De Luca, J.A.: *El secreto de la fuentes periodísticas en el proceso penal*, Buenos Aires, 1ª edic, AD-HOC, 1999.

De la Torre Díaz, F.: *¿Hacienda somos todos? Impuestos y Fraude en España*, 1ª edic., Barcelona, Penguin Randon Hause Grupo ed., 2014.

De Toledo y Ubieto, E.: *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, La Ley, N° 7, 2000.

Delgado, J.F.: *La denuncia anónima*, Buenos Aires, Fabian J.Di Placido Editor, 1999.

Della Carità, A. “Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambi di informazioni tra Stati e ulteriori prospettive future”, in *Corriere tributario*, vol. 37, fasc. 15, 2014.

De Droit des Médias, E., “El derecho de la información a la luz de los derechos humanos”, en *Información, libertad y derechos humanos. La enseñanza de la ética y del derecho de la información*, 2º Congreso Internacional de Ética y Derecho de la Información, Valencia, Fundación COSO de la Comunidad Valenciana para el Desarrollo de la Comunicación y la Sociedad, 2004.

Díaz, V.O.: *Criminalización de las infracciones tributarias*, Buenos Aires, Depalma, 1999.

Eseverri Martínez, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Madrid, Civitas, 1983.

Eseverri Martínez, E.: “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, N° 28, 1995.

Eseverri, E. y López Martínez J.: *Temas prácticos de derecho financiero*, 4º ed., Granada. Comares, 1998.

Fabra Valls, M.: *Régimen jurídico de las actuaciones de información de los obligados tributarios*, Navarra, 1ª ed., Aranzadi, 2011.

Fraga, Diego N., “Doctrina del día: nuevas tendencias en el intercambio internacional de datos tributarios”, *Periódico Económico Tributario*, Marzo 2013.

Falsitta G.: “Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente”, en *Rivista Dir. Trib.*, Vol. I. 2013.

Fayos Cardó, A.: *Derecho a la intimidad y medios de comunicación*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000.

Fedele, A.: “Commentario de/la Costituzione”, *Articoli* 22-23, Zanichelli, Bologna, 1978.

Fernández Amor, J.A.: “El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria”, en. *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Navarra, Aranzadi, 2010.

Fernández Briones, L.: “Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras”, en *El Impuesto sobre el valor añadido y la inspección de Hacienda*, XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.

Fernández Pérez, N.: *El nuevo régimen de la contratación a distancia con consumidores, especial referencia a la relativa a servicios financieros*, Madrid, La Ley, 2009.

Ferrater Mora, J.: *Diccionario de Filosofía de Bolsillo*, 2ª ed., Madrid, Alianza, 1985.

Ferreiro Lapatza, J.: *Curso de derecho financiero español*, 15ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1993.

Ferreiro Lapatza, J.J.: “La justicia tributaria en España desde la perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado”, en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007.

Fraga, Diego N.: “Doctrina del día: nuevas tendencias”, en *El intercambio internacional de datos tributarios*, Periódico Económico Tributario, THOMSON REUTERS, Marzo 2013.

Fraga Pittaluga, L.: *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Caracas, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, 1998.

Galán Galán, A.: “La comunicación pública”, en libro colectivo *Comunicación pública, La información administrativa al ciudadano*. Madrid, Marcial Pons. 2000.

Gangemi, B.: *General Report, International Mutual Assistance through exchange of Information, IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, LXXVb, Kluwer, The Netherlands. 1990.

Garay, J.: *Nuevo Código Orgánico Tributario*, (G.O.37.305 del 17-Oct-2001) Comentado, Caracas, ed. Juan Garay., 2002.

Garay, J. y Garay M.: *Novedades del Nuevo Código Orgánico Tributario (Decreto 1434 publicado en la GO 6.152 del 18 de noviembre de 2014) y Diferencias respecto al Código de 2001*, Suplemento suelto adherido al libro Código Orgánico Tributario, Caracas, Corporación AGR, 2014.

García de Enterría, E., Fernández, T. R.: *Curso de derecho administrativo*, Tomo II, cuarta ed., Madrid, CIVITAS, 1993.

García Llovet, E.: “El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador”, *Revista Xuridica Galega*, N° 18, 1998.

García Macho, R.: *Derecho administrativo de la información transparente*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

García Morales, M.J., Montilla Martos, J.A. y Arbos Marín, X.: “Las relaciones intergubernamentales en el Estado Autonómico, estado de la cuestión y problemas pendientes”, en *Las Relaciones Inter-gubernamentales en el Estado Autonómico*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2006.

García Novoa, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

García Novoa, C.: “Las notificaciones tributarias”, *Cuadernos de jurisprudencia tributaria*, N° 19/ 2001.

García Prats, F.A.: “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, Núm. 133/ 2009.

García Ramones, A. y Santamaría Carreras G.: “Proceso de eliminación de paraísos fiscales”, en *Trabajo presentado al I Curso Avanzado de Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2009, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación. Colaboración 33/10. Volumen 11/2010.

Gil García, E.: “Reflexiones sobre la normativa española en materia de intercambio de información con ocasión de la Sentencia Sabou”, en *Intercambio de Información y Medidas Fiscales de Efecto Equivalentes*, « Jornada Preparatoria del congreso de la EATLP », Madrid, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n° 8/2014.

Girella, A. y Rizzo, A.: “Contraffazione dei segni distintivi della Guardia di Finanza e di identificazione della funzione di polizia”, en *Rivista della Guardia-Finanza*, número 2, marzo-abril, 2014.

Giorgetti, A.: *La evasión tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1967.

Gómez Jiménez, C.: *Obligaciones de información de los notarios ante la Hacienda Pública*, Valencia, Edición Fiscal CISS, 2009.

González García, E.: “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria”, en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad San Martín de Porres, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres, N° 1, Año 1/ abril 2007.

González, E. y González, T.: *Derecho tributario*, Vol. I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004.

Gorospe Oviedo, J. I. y Herrera Molina, P.M.: “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Madrid, DYKINSON, 2007.

Grau Ruiz, M.A.: “La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, N° 22/2013.

Griziotti, B.: *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, 1ª ed., Madrid, REUS, 1935.

Griziotti, Benvenuto: *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, Traducido por Mata, E. R., 1ª ed., Madrid, REUS, 1935.

- Saggi sui rinnovamento della studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario, Milano, A. Giuffré, 1953.

Giuliani Fonrouge, C.M.: *Derecho financiero*, Vol. II. 4ª ed. Buenos Aires, Depalma, 1987.

Gangemi, B.: "General Report, International Mutual Assistance through exchange of Information", IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, LXXVb, Kluwer, The Netherlands. 1990.

"Harmful Tax Competition": *An Emerging Global Issue*, OCDE, 1998.

Heinz Paulick, W.: *Estudio preliminar a: La Ordenanza Tributaria alemana*, traducción de C. Palao. I.E.F. Madrid, 1980.

Herrán Ortiz, A. I.: *El derecho a la intimidad en la nueva ley orgánica de protección de datos personales*, Madrid, DYKINSON, 2002.

Herrera Molina, P. M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.

Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J.M.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Huesca Boadilla, R. Coordinador, Navarra, Aranzadi, 2004.

Heredia Rodríguez, L. y Marulanda Otálvaro, H.: "Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad", en *Documentos*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.o 15/2015.

Homes Jiménez, L.: "Facultades de la Administración tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano (Reflexiones y Comentarios)", en *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Coordinador Sol Gil J., Caracas, LIVROSCA, 2002.

Ibáñez Peña, J.: "Ciberfisco 2005: La Agencia Tributaria en Internet", *Carta Tributaria monografías*, 1ª quincena de junio/ 2005.

Ilaria Puglisi: “Diritto e pratica tributaria, le notificazioni nel diritto tributario (2003-2006)”, *Rassegna di giurisprudenza*, estratto dal volumen LXXVIII n.1, MILAN, CEDAM, 2007.

Iglesias Río, M.A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la «autodenuncia». Art. 305-4 CP)*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2003.

Jarach D.: *El Hecho imponible, Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires. Abeledo-Perrot. 1982.

Jenkins, G.P.: *Tecnología de la información e innovación en la Administración Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1996.

Jèze, G.: “La negativa concertada a pagar el impuesto, «*le refus concerté de payer l'impôt*»”, en *El Estado y los contribuyentes: La resistencia fiscal*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

Jiménez, C.: “Le denuncia pública como origen de las actuaciones administrativas (Comentarios a la STSJ de Cataluña, de 9 de junio de 2000, rollo de apelación 1/2000)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 217, abril, 2001.

Kuhlen L.: *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Traducción de Cruz Márquez, B. y Fuentes Osorio, J.L., Madrid, Marcial Pons, 2015.

Lampreave Marquez, P., “La crisis del sector financiero internacional y los paraísos fiscales” en *Carta Tributaria*, septiembre-2012.

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

- “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, en *IMPUESTOS*, Nueva Época, N° 15-16, Agosto, 1999.

Lasarte López, R.: *El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de los tributos. La doctrina del TJUE en los años 2003-2012*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2014.

Lasheras Merino, M.A., Menéndez Ros, I.: “La Administración Tributaria y los sistemas de información en España”, en *Tecnología de la Información e Innovación en la Administración Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996.

Linares Gil, M.I.: “La administración tributaria electrónica”, en: *Derecho de Internet Contratación electrónica y firma digital*, Navarra, Aranzadi, 2000.

López Díaz, A.: “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, en *Temas de derecho penal tributario*, Coords: García Novoa, C. López Díaz A. Madrid, Marcial Pons, 2000.

López de Barranco, C.: “Las sugerencias y reclamaciones tributarias en el ayuntamiento de Madrid. Tratamiento telemático y aplicaciones para su gestión”, en *Administración electrónica tributaria en las haciendas locales*, Navarra, Aranzadi, 2010.

López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1992.

- “El procedimiento de la Inspección tributaria a través de su Reglamento General”, *Revista de Información Fiscal*, número 4/ julio-agosto, 1994.

Maldonado García-Verdugo, A.: “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/02, Madrid, 2002.

Malvárez Pascual, L. A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1996.

Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *Procedimiento de inspección tributaria*, Cuarta ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1990.

Marcos, A.: “Jurisprudencia constitucional sobre el principio de cooperación”, *Documentación Administrativa* n° 240 /(Octubre-Diciembre 1994).

Martín Jiménez, A.: “Introducción: Imposición directa y derecho comunitario”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Coord. Carmona Fernández, N., Valencia, CISS, 2011.

Martín Jiménez, A.: “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos del contribuyente”. *Carta Tributaria*, 2ª quincena de noviembre, 20/2003.

Martín López, J.: “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información”, en *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2012.

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, José M.; Casado Ollero, G.: *Curso de derecho financiero tributario*, 23º ed., Madrid, Tecnos, 2012.

Martínez de Pisón, J.A.: *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

Martínez Giner, L.A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, 1ª ed., Madrid, Iustel, 2008.

Martínez Giner, L.A.; Moreno González, S.; Lampreave Márquez, P.: “Nuevo intercambio de información tributaria *versus* medidas tributarias de efecto equivalente”. Informe Nacional español para el Congreso de la *European Association of Tax Law Professors*, EATLP. *Istanbul 2014*, en, *Intercambio de Información y Medidas Fiscales de Efecto Equivalentes*, « *Jornada Preparatoria del congreso de la EATLP*», Madrid, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 8/2014.

Martínez, J. C.: “La protection de l’administration fiscale contre les contribuables, Service public et libertés, Mélanges Robert-Edouard Charlier”, *Editions de l’Université et de l’enseignement moderne*, Paris, 1981.

Martínez, Jean-Claude: *El fraude fiscal*, traduc. Barrales Valladares J., México, Breviarios del Fondo de Cultura Económica. Cuadratín y medios. 1989.

Martos Belmonte, P.: “FATCA, Un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal”, *Crónica Tributaria*, NUM. 155/2015.

McQuail, D.: *La acción de los medios, Los medios de comunicación y el interés público*, Traduc. Borda L., Londres- Buenos Aires, Amorrortu edic., 1998.

Merino Espinosa, M., Nocete Correa, F.: “El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español”, en *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. Nº 6/2011.

Merino Espinosa, M.; Nocete Correa, F.: “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, Madrid, *Crónica Tributaria*, Núm. 139/ 2011.

Merino Jara, I.: “Libre circulación de capitales y fiscalidad”, *documento en línea*, Disponible en: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/119334.pdf, año 1994.

Merino Espinosa, M.; Nocete Correa, F.J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, *Crónica Tributaria*, Núm. 139/2011.

Messner, J.: *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, Madrid, Rialp, 1967.

Montero Domínguez, A.: “Comentario a la nueva Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, 1ª quincena de mayo, 9/2014.

- “Nuevas medidas en la lucha contra el fraude fiscal. Incidencia en la Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria*, 17-18, Octubre/ 2012.

Morillo Velarde del Peso, J.A.: *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2004.

- “La colaboración social en la aplicación de los tributos”, en la obra colectiva *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (Coord.: Huesca Boadilla, R.), Thomson-Aranzadi, 2004.

Moschetti, F.: *El principio de capacidad contributiva*, Traduce: Calero G., J.; Navas V., R., Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

Nuño Riesgo, J.: “La administración electrónica en el Ayuntamiento de Madrid, situación actual y perspectiva de futuro”, en *Administración electrónica tributaria en las haciendas locales*, Navarra, Aranzadi, 2010.

Ors, Álvaro d': *Nueva introducción al estudio del derecho*, 1ª ed., Madrid, Civitas, 1999.

Palacios Márquez, L.: "El Código Orgánico Tributario y la tributación local, esbozo para la armonización del sistema tributario venezolano", en *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Caracas, Livrosca, 2002.

Palao Taboada, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Navarra, Aranzadi, 2008.

- "La potestad de obtención de información de la administración tributaria y sus límites", en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a Cesar Albiñana García*. Vol. II. Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda. 1987.

Pérez de Ayala, J.L.: "Ensayo Preliminar, La crisis de la deontología escolástica de la obligación tributaria en el pensamiento del profesor Álvaro D' Ors. Una interpretación personal", en *Derecho tributario y ética*, de Coelho Pasin, J.B., Buenos Aires, Heliasta, 2010.

- *Montesquieu y el derecho tributario moderno*, Madrid, Dykinson, 2001.

Pérez López, J.A.: "El derecho a la no autoincriminación y sus expresiones en el derecho procesal penal", en *Revista Derecho y Cambio Social*, Lima-Perú, número 17 - año VI - 2009.

Pérez Royo, F. y Aguallo Avilés, Á.: "La gestión tributaria artículo 111", en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, (en La gestión tributaria artículo 111), Navarra, Aranzadi, 1996.

- *Derecho financiero y tributario*. Parte General. 15ª ed., Navarra, Aranzadi, 2005.

Pérez Velasco, M., “La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno: una ocasión perdida en la equiparación a los estándares europeos”, *Institut de Dret Públic*, artículo en línea publicado el 21 de enero de 2014, Disponible en: <http://idpbarcelona.blogspot.com.es/2014/01/la-ley-192013-de-9-de-diciembre-de.html>,

Perlingieri, P.; Ruscello, F.: *Instituzioni di Diritto Civile*, Napoli, 2003.

Perrone A.: “Art. 6 della CEDU, diritti fondamentali e processo tributario: una riflessione teorica”, *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 10, 2013.

Ribes Ribes, A.: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Prólogo de Soler Roch, M.T.. Madrid, Iustel, 2007.

Rinthá Martínez, S.: *De la infracción tributaria y sus sanciones*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1997.

Rodríguez Losada, S.: *La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España*, 1ª ed., Navarra, Aranzadi, 2012.

Rodríguez Sivera, A.: “Experiencias de administración electrónica tributaria en el ámbito local. La experiencia de Barcelona”, en *Administración electrónica tributaria en las Haciendas Locales*, Navarra, Aranzadi, 2010.

Rodríguez-Bereijo León, M.: “La carga de la prueba: distribución y redistribución de riesgos probatorios en la jurisprudencia del TJCE”, en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Valladolid, Ed. Lex Nova, 2006.

Roldan Centeno, E.: “Comentarios sobre el artículo 93 de la LGT”, en *Comentario de la Ley General Tributaria*, Vol. I, Coordinador: Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J.M., 1ª edic, Navarra, Aranzadi, 2008.

- “Comentario sobre el artículo 94.3 de LGT”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Vol. I, Coordinador: Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J.M., Navarra, 1ª ed., Navarra, Aranzadi, 2008.

Romero-Muci, H.; “La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario, El caso de los Reglamentos de la Ley de Pilotaje”, en: *Homenaje a la memoria de Ilse Van Der Velde*, Caracas, FUNEDA, 1998.

Rosembuj, Erujimovich, T.: *Sanciones fiscales*, Barcelona, CEAC, 1896.

- *Intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, Ediciones de la Universitat de Barcelona, 2004.
- "La competencia fiscal lesiva", *Impuestos*, No.3, febrero 1999.
- *Comercio mundial y el medio ambiente, Los Impuesto*, Barcelona, 1ª ed., El Fisco, 2005.
- “Notas sobre el intercambio de información, Estudios de Derecho Financiero y Tributario”, en *Homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo ii, Valladolid, Lex Nova, 2005.
- *Los impuestos y la organización mundial de comercio*, Barcelona, 1ª ed., El Fisco, 2007.

Rozas Valdés, J.A.: “Un nuevo modelo de Administración tributaria”, en *FISCALBLOG*, Disponible en: www.fiscablog.es/

Ruibal Pereira, L.: “Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria*, NUM. 134/2010.

Ruiz García, J.R.: “Los principios generales de la aplicación de los tributos”, en *Estudio de la Ley General Tributaria*, 1ª edición, Valladolid, LEX NOVA, 2006.

Ruiz García, J.R.: «Las relaciones entre la Administración tributaria y los órganos judiciales en la LGT» en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Navarra, Aranzadi, 2010.

Ruiz García, J.R.: “Los principios generales de la aplicación de los tributos; deberes de información y colaboración (artículos 93 y 94)”, en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 2006.

Ruiz-Jarabo Colomer, I.: *Estado fiscal y democracia la Agencia Tributaria en perspectiva*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2011.

Sainz de Bujanda, F., *Lecciones de derecho financiero*, Novena Edición, Madrid, Universidad de Complutense, Sección de Publicaciones, 1991.

- “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. I. Madrid. 1962.

Salvini, L.: *La partecipazione del privato all'accertamento*, Ed. Cedam, Padova, 1990.

Sánchez Bravo, A.: *Nuevo tratado de estructura de la comunicación*, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1976.

Sánchez González, S.: *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Torino, Caracas, 2005.

Sánchez López, M.E.: “El obligado a aportar información con trascendencia tributaria (art. 93 LGT)”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Directores Martínez Pisón, J.A. y otros, Coordinadores Báez Moreno, A. y Jiménez-Valladolid de L´Hotellerie-Fallois, D., Navarra, Aranzadi, 2010.

Santacana, J.: *El mundo de los paraísos fiscales. (presente y futuro de las áreas de baja tributación)*, Barcelona, Centro de Gestión y Desarrollo, 1992.

Serra, LI de C.: *Régimen jurídico de la información. Periodistas y medios de comunicación*. 1ª ed., Barcelona, Ariel, 1996.

Serrano Antón, F.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en *Fiscalidad internacional*, 2º ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2005.

Sesma Sánchez, B.; *La Obtención de la Información Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2001.

Shannon, C.; Weaver, W., *La teoría matemática de la comunicación*, University of Illinois Press, Illinois, 1947.

Smith, A.: *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, Edic. Cannan, E., Traducción Franco, G., México, Fondo de Cultura Económica, 1994.

- *Riqueza de las naciones*, 3 Vol. Barcelona, Bosch, 1955.
- *Teoría de los sentimientos morales*, Traductor: Rodríguez Braun, C., Madrid, Alianza Editorial, 1997.

Solana Villamor, F., “El deber de colaboración de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1987.

Soler Roch, M.T.: “Deberes tributarios y derechos humanos”, Madrid, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 30, 1995.

- Prólogo a la obra de Martínez Giner, L.A.: “La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados”, Madrid, Iustel, 2008.
- “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado”, en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997.

Sommermann, Karl-Peter: “La exigencia de una administración transparente en la perspectiva de los principios de democracia y del estado de derecho”, en *Derecho administrativo de la información y administración transparente*, García Macho, R. (ED.), Madrid, Marcial Pons, 2010.

Soto Oraa, R.A.: Superintendente del SAMAT merideño en 2011, entrevista disponible en la página web <http://samat-merida.com/>

Spitz, B.: *Planificación Fiscal Internacional*, 1º Edición en español, Deusto, Bilbao, 1992.

Stewart John Hall, ed.: *Un estudio documental de la Revolución Francesa*, Nueva York, Macmillan, 1951.

Tamames, R.: “Transacciones internacionales del GATT a la OMC, en La economía internacional en el Siglo XXI”, *Revista Mediterráneo Económico*, Vol. 22, sep. 2012.

Tintoré Rendón, P.: “Administración electrónica en el ámbito tributario local, La experiencia de Zaragoza” en *Administración electrónica tributaria en las Haciendas Locales*, Serrano Antón, F. Director, 1ª ed., Navarra, Aranzadi, 2010.

Tejerizo López, J. M., “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.

- “El procedimiento de gestión tributaria”, en *Estudios homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Madrid, DYKINSON, 2007.
- “El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente”, en *La justicia tributaria y el Defensor del contribuyente en España*, Serrano Antón, F. Director. Navarra. Aranzadi. 2007.

Tintoré Rendón, P.: “Administración electrónica en el ámbito tributario local, La experiencia de Zaragoza” en *Administración electrónica tributaria en las Haciendas Locales*, Serrano Antón, F. Director, 1ª ed., Navarra, Aranzadi, 2010.

Tipke, K.: *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

Torres Gella, J.: “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, 2ª Quincena de septiembre, 16/2009.

Tovillas Morán, J.M.: “La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Quincena Fiscal* NÚM 10/Mayo 2013.

Trotabas, L.; Cotteret, J. M.: *Finances publiques*. 3e. ed . Paris. Dalloz. 1969.

Uckmar, V.: *Consideraciones sobre la globalización económica*, Doc. De trabajo 32º Asamblea General del CIAT, Brasil, 1998.

- “Aspectos fiscales de las reglas de la organización mundial de comercio”, en *Curso de derecho tributario internacional*, Tomo II, Coord. Uckmar, V., Bogotá, Temis, 2003, pp. 509 y ss.

Van Raad, K.: “Non Discrimination in International Tax Law”. *Series on International Taxation*. New York, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1986.

Vega Herrero, M. y Muñoz del Castillo, J.L.: “Capítulo II de la obra colectiva, dirigida por Calvo Ortega R. y coordinada por Tejerizo López, J.M.”, en *La nueva ley General Tributaria*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004.

Villarín Lagos. M.: “La Relación Jurídico Tributaria”, en *Estudios de la Ley General Tributaria*, 1ª adicción, Valladolid, LEX NOVA, 2006.

Voyenne, B.: *La información hoy*, Trad. Guirao, P. Mitre. Barcelona. 1984.

Ward, D.A.: “The role of the Commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process”, *Bulletin for international Fiscal Taxation*, Vol. 60, No. 3, March, 2006.

Xifta Heras, J.: *La información: Análisis de una libertad frustrada*. Editorial Hispano Europea, 1972.

JURISPRUDENCIAS CITADAS

Sentencias del Tribunal Constitucional

Fuente: Web Tribunal Constitucional de España. Buscador de Sentencias
<http://hj.tribunalconstitucional.es/>

- SENTENCIA 4/1981, de 2 de febrero de 1981 (BOE núm. 47 de 24 de febrero de 1981)
- SENTENCIA 27/1981, de 20 de julio de 1981 (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 1981)
- SENTENCIA 32/1981, de 28 de julio de 1981 (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 1981)
- SENTENCIA 110/1984, de 26 de noviembre de 1984 (BOE núm. 305 de 21 de diciembre de 1984)
- SENTENCIA 27/1987, de 27 de febrero de 1987 (BOE núm. 71 de 24 de marzo de 1987)
- SENTENCIA 141/1988, de 12 de julio de 1988 (BOE núm. 189 de 08 de agosto de 1988)
- SENTENCIA 231/1988, de 2 de diciembre de 1988 (BOE núm. 307 de 23 de diciembre de 1988)
- SENTENCIA 76/1990, de 26 de abril de 1990 (BOE núm. 129 de 30 de mayo de 1990)
- SENTENCIA 66/1995, de 8 de mayo de 1995 (BOE núm. 140 de 13 de junio de 1995)
- SENTENCIA 185/1995, de 14 de diciembre de 1995 (BOE núm. 11 de 12 de enero de 1996)
- SENTENCIA 55/1996, de 28 de marzo de 1996 (BOE núm. 102 de 27 de abril de 1996)

- SENTENCIA 207/1996, de 16 de diciembre de 1996 (BOE núm. 19 de 22 de enero de 1997)
- SENTENCIA 182/1997, de 28 de octubre de 1997 (BOE núm. 285 de 28 de noviembre de 1997)
- SENTENCIA 37/1998, de 17 de febrero de 1998 (BOE núm. 65 de 17 de marzo de 1998)
- SENTENCIA 115/2000, de 5 de mayo de 2000 (BOE núm. 136 de 07 de junio de 2000)
- SENTENCIA 186/2000, de 10 de julio de 2000 (BOE núm. 192 de 11 de agosto de 2000)
- SENTENCIA 156/2001, de 2 de julio de 2001 (BOE núm. 178 de 26 de julio de 2001)
- SENTENCIA 70/2002, de 3 de abril de 2002 (BOE núm. 99 de 25 de abril de 2002)
- SENTENCIA 83/2002, de 22 de abril de 2002 (BOE núm. 122 de 22 de mayo de 2002)
- SENTENCIA 233/2005, de 26 de septiembre de 2005 (BOE núm. 258 de 28 de octubre de 2005)

Sentencias Tribunal Supremo

Fuente: <http://www.poderjudicial.es/search/>

- STSJ de 10 de mayo de 1986, N° Recurso: 1986 / 2362.
- STSJ de 20 de noviembre de 1989, N° Recurso: 1989 / 8161.
- STSJ de 18 de febrero de 2000, N° Recurso: 2000 / 264690.
- STSJ Sala de lo Contencioso, de 29 de julio de 2000, N° Recurso: 7103/1995.
- STSJ de 2 de marzo de 2005, N° Recurso: 5132/ 2005.

- SSTJ Sala 2ª, de lo Penal, 29 de Mayo de 2009, N° Recurso: 611/2009.
- STST, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 28 de Febrero de 2011, N° Recurso: 3787/2009.

Sentencias Tribunal Europeo de Derechos Humanos Estrasburgo

Fuente:<http://www.derechoshumanos.net/tribunales/TribunalEuropeoDerechosHumanos-TEDH.htm>

- STEDH de 21 enero 1999 (TEDH 1999\3), Jurisdicción: Protección Europea de Derechos Humanos, Demanda núm. 29183/1995.
- STEDH de 21 de junio de 2011, Shimovolos v. Russia, aplicación N° 30194/09
- STEDH 29 de abril de 2013, M.M. v. The United Kingdom, aplicación N° 24029/07

Sentencias Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Fuentes:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=143341&mode=lst&pageIndex=1&dir=&cc=first&part=1&text=&doclang=ES&cid=283426>

<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/109259/sentencia-tjue-de-8-de-diciembre-de-2011-is-evitar-la-doble-imposicion-prohibicion-de-deducir>

- STJUE de 22 de octubre de 2013, asunto Jiří Sabou, C-276/12.
- STJUE, de 6 de diciembre de 2007, asunto Columbus Container Services, C-298/05.
- STJCE de 26 de junio de 2003, asunto Skandia-Ramstedt, C-422/01.
- STJCE de 3 de octubre de 2002, asunto Danner, C-136/00.
- STJCE de 11 de agosto de 1995, asunto Wielockx, C-80/94.
- STJCE de 28 de octubre de 1998, asunto Vertergaad, C-55/98.

Sentencias Audiencia Nacional

Fuente: <http://www.poderjudicial.es/>

SAN de 25 de marzo de 2004, Rec. núm. 274/2002

SAN de 13 de mayo de 2004, Rec. núm. 161/2002