

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

**CESIÓN, INTERCAMBIO Y PROTECCIÓN DE LA
INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y DE LOS DATOS
AUTOMATIZADOS: LA INCIDENCIA DE LA INFORMÁTICA
EN EL CONTRIBUYENTE***

Juan Arrieta Martínez de Pisón

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Albacete.

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

SUMARIO

- 1. INTRODUCCIÓN.**
- 2. NORMATIVA ESPAÑOLA Y COMUNITARIA SOBRE INTERCAMBIO, PROTECCIÓN Y RESERVA DE DATOS AUTOMATIZADOS.**
 - 1. El marco normativo español.*
 - 2. El marco normativo comunitario.*
- 3. REGIMEN JURIDICO ESPAÑOL SOBRE UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RESERVADA POR PARTE DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**
 - 1. Consentimiento del interesado para la cesión de datos propios a terceros.*
 - 2. Cesión de información del contribuyente a otras administraciones y órganos jurisdiccionales.*

* El presente artículo constituye la versión ampliada en español del remitido en inglés para el libro conmemorativo de los XL años de la Confederación Fiscal Europea con el título *The taxpayer and the electronic age*. Además del presente trabajo, fruto de la invitación a la AEDAF por parte de la citada Confederación Fiscal Europea, existen otros seis más que corresponden a otros tantos países que han colaborado en el mismo, Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Reino Unido.

E S T U D I O S

- a) Cesión de datos e información a órganos jurisdiccionales.
- b) Intercambio de información y cesión de datos a otras administraciones tributarias.

4. GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN.

- 1. Derecho del contribuyente a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria.*

5. INCIDENCIA DE LA INFORMATICA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO Y EN LOS CONTRIBUYENTES.

- 1. Informática y obligaciones tributarias.*
- 2. Efectos del comercio electrónico en el sistema tributario.*

6. CONCLUSIONES.

Juan Arieta Martínez de Pisón

1. INTRODUCCIÓN.

Desde la primera disposición que se dicta en España en 1941 sobre *mecanización del Registro de Rentas y Patrimonios del Ministerio de Hacienda* hasta el momento actual de potenciación del uso de los sistemas informáticos con objeto de mejorar la eficacia de la gestión tributaria y reducir la presión indirecta minorando los costes de los contribuyentes, se ha recorrido un largo camino que, sin embargo, se puede decir que no ha hecho más que empezar¹.

En la actualidad, de hecho, el sistema tributario se basa fundamentalmente en las declaraciones manuales y, en menor medida en las cumplimentadas y presentadas por los contribuyentes a través de los distintos programas informáticos. Sin embargo, y como veremos, la Administración tributaria española está adoptando con celeridad la informática en su organización y en los procedimientos de gestión tributaria², preparando su infraestructura material para, por ejemplo, poder recibir en 1999 las primeras declaraciones por Internet, o para procesar las futuras declaraciones completamente digitales.

El imparable y acelerado desarrollo de los sistemas informáticos y su aplicación a la gestión diaria ha provocado, sin embargo, que nos encontremos ante un vacío normativa en el ámbito tributario³. La incidencia de las nuevas tecnologías informáticas, electrónicas, telemáticas, de mecanización, etc., en el sistema tributario y en el contribuyente, ha puesto al descubierto importantes lagunas que es necesario llenar cuanto antes.

En el presente trabajo se expondrá una panorámica general de la incidencia de la informática en los contribuyentes y en el sistema tributario español, así como del régimen jurídico existente sobre el uso de datos informatizados. Para ello, analizaremos, en primer lugar, la normativa española y comunitaria sobre intercambio, protección y reserva de datos automatizados. Posteriormente se verá el régimen jurídico sobre utilización de la información reservada por parte de la Administración

¹ Sobre dicha evolución puede consultarse, DEL VALLE ALONSO, G., *Implicaciones de la Informática en los Derechos Económico, Fiscal y Financiero*, en «Implicaciones socio-jurídicas de las tecnologías de la información. Encuentros 1980-1990. Los juristas ante la Revolución Informática», CITE-MA, Ministerio de Educación y Ciencia, págs. 244 a 252.

² SANTIAGO MARTIN, J.D., *La informática en la organización y en los procedimientos de la Administración tributaria*, Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad, 7/1990, págs. 14 a 25.

³ Y ello a pesar de que "la mecanización y automatismo de nuestra burocracia estaba previsto en nuestra Ley de Procedimiento Administrativo (arts. 30, 31, 38...)" de 1958. Cfr. GIMENEZ-REYNA, E., *Las liquidaciones paralelas*, Impuestos, núm. 2, 1985, págs. 294.

E S T U D I O S

tributaria. En este punto se profundizará sobre los límites a la cesión o intercambio de la información sobre el contribuyente entre las administraciones o entre ésta y los órganos jurisdiccionales, y se tratará de buscar el necesario equilibrio y compatibilidad entre el uso que se haga por la Administración tributaria de los datos de los contribuyentes, informatizados o no, y las imprescindibles garantías de confidencialidad, *intimidad* y legalidad en la obtención de los mismos. Porque no se puede olvidar que el auténtico cambio cualitativo en las relaciones entre el individuo y el Estado desde el punto de vista del derecho a la intimidad, entendido como fundamento para el ejercicio de otros muchos derechos y libertades, viene dado por la variación que implica la introducción del tratamiento electrónico de datos en el campo de la Administración pública y, fundamentalmente, por las posibilidades que en este sector brindan los bancos de datos o sistemas integrados de documentación⁴.

Finalmente, tras ello estudiaremos las garantías del contribuyente frente a la utilización de la información (derecho del contribuyente a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria, la informática y las obligaciones tributarias, los efectos del comercio electrónico en el sistema tributario, etc.).

2. NORMATIVA ESPAÑOLA Y COMUNITARIA SOBRE INTERCAMBIO, PROTECCION Y RESERVA DE DATOS AUTOMATIZADOS.

1. *El marco normativo español.*

Nuestro análisis debe necesariamente arrancar de la Constitución Española de 1978, en concreto, de su artículo 18.4 que señala expresamente que "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". Este precepto fue finalmente desarrollado legislativamente -tras casi quince años-, por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación de Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal (en adelante, LORTAD), norma que, a su vez, vino a incorporar a nuestro derecho interno⁵ el Convenio 108 del Consejo de Europa para la Protección

⁴ MADRID CONESA, F., *Derecho a la Intimidad, Informática y Estado de Derecho*, Colección de Estudios, Universidad de Valencia, Valencia, 1984, pág. 33.

⁵ Téngase en cuenta que el Convenio al que hago referencia es *self-executing*, esto es, que impone unas obligaciones de resultado, correspondiendo a cada Estado miembro adoptar en su legislación nacional las medidas normativas necesarias para lograr tales resultados.

Juan Arrieta Martínez de Pison

de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal⁶.

La LORTAD, en sus 48 artículos, configura el régimen jurídico del tratamiento informático de los datos de carácter personal, y tiene por objeto limitar el uso de la informática y otras técnicas y medios de tratamiento automatizado de los datos de carácter personal para garantizar el honor, la intimidad personal y familiar, y el pleno ejercicio de los derechos de las personas físicas. Advierte la misma Ley que los datos personales sólo podrán ser objeto de tratamiento automatizado "cuando tales datos sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades legítimas para las que se hayan obtenido", así como que "los datos de carácter personal no podrán usarse para finalidades distintas de aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos"⁷.

En el ámbito tributario, será la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) la que consagre en su artículo 113 el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria y su utilización exclusiva para fines tributarios. En efecto, tras varios preceptos que establecen la obligación de toda persona física o jurídica de proporcionar a la Administración tributaria, bien con carácter general o bien a requerimiento individualizado, información sobre sí misma o sobre terceros con trascendencia tributaria, el citado artículo 113 en su apartado 1 declara el carácter reservado de "los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones" así como la imposibilidad de ser utilizados para otros fines que no sean "la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada". Sin embargo, permite "que puedan ser cedidos o comunicados a terceros" si la finalidad es cualquiera de las siguientes: la investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o por el Ministerio Público; la colaboración con otras administraciones -tributarias o no- en la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea; la colaboración con la Seguridad Social en la recaudación de sus ingresos; la colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación; la protección en los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público; y, finalmente, la colaboración con el Tribunal de

⁶ Firmado en Estrasburgo el 28 de enero de 1981, en el seno del Consejo de Europa, y ratificado posteriormente por España por Instrumento de 27 de enero de 1984.

⁷ Para un estudio detenido de la LORTAD, puede consultarse a MURILLO DE LA CUEVA, P.L., *Informática y Protección de Datos Personales (Estudio sobre la Ley Orgánica 5/1992, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal)*, Cuadernos y Debates, núm. 43, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, así como el núm. 6-7 de la Revista *Informática y Derecho*, dedicada monográficamente al estudio de «La Protección de Datos Personales. (En la LORTAD y Derecho Comparado)», de la UNED, Mérida, 1994.

E S T U D I O S

Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización del Organismo administrativo encargado de la Administración tributaria.

Este precepto ha sido objeto de numerosas reformas desde su originaria redacción⁸, pero, sin duda, la más relevante es la que se produjo en 1995 en virtud de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

En este punto es necesario advertir que la LORTAD sólo es de aplicación a los datos personales que sean tratados de forma automatizada, de manera que a los datos *no informatizados* les será de aplicación los principios generales contenidos en el artículo 37 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Pues bien, aunque la LORTAD como se dice sólo es de aplicación a los datos personales que sean tratados de forma automatizada, la LGT asume sus principios extendiéndolos a todos los datos, sean o no tratados informáticamente, habida cuenta de que la reforma de dicha LGT se justifica -según señala la Exposición de Motivos- por la necesidad de adaptarse a la LORTAD "en lo que respecta al uso de la información que la Administración tributaria tiene de los contribuyentes, mediante la consagración del carácter reservado de *toda* la información tributaria en su poder facilitada por los contribuyentes, salvo a lo atinente a la investigación o persecución de los delitos públicos y los deberes de colaboración entre Administraciones públicas".

2. El marco normativo comunitario.

La salvaguarda del derecho a la intimidad frente a la limitación a la difusión de datos personales ha sido también una preocupación constante del Derecho comunitario. Sin ánimo de realizar un innecesario análisis exhaustivo⁹, podemos destacar la existencia de dos normas fundamentales en esta materia además del citado Convenio 108 del Consejo de Europa, la Directiva del Consejo 77/799/CEE, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰, y, de ma-

⁸ La última es la que se ha producido por el artículo 28.Dos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que añade como nueva excepción a la prohibición de suministrar datos de carácter reservados, la citada colaboración con el Tribunal de Cuentas.

⁹ Se recomienda para ello la consulta de la compilación de ISABEL HERNANDO, *Contratos Informáticos. Derecho Informático. Legislación y Práctica*, Editorial Librería Carmelo, San Sebastián, 1995.

¹⁰ Incorporada a nuestro Derecho interno en virtud del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre. Sobre la norma española y su Directiva de origen, puede consultarse el detallado estudio de DELGADO PACHECO, A., *La asistencia mutua entre Administraciones tributarias*, Impuestos, núm. 6, marzo, 1990, págs. 11 a 37.

Juan Ariola Martínez de Pisón

nera especial, la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

Como se ha señalado¹¹, esta última Directiva -que establece un plazo de tres años para que se trasponga al ordenamiento interno de cada Estado miembro- viene a completar las legislaciones nacionales existentes sobre la protección de datos personales -en el caso español, la LORTAD-, aunque introduce algunas novedades al respecto, como por ejemplo, en lo relativo a que el ámbito de aplicación de la normativa no quede reducido al tratamiento automatizado de los datos personales sino que se amplía al "tratamiento no automatizado de datos personales contenidos o destinados a ser incluidos en un fichero"¹², ya que la Directiva entiende que debe brindarse la misma protección a los datos tratados automatizadamente que a los que se traten manualmente¹³.

3. REGIMEN JURIDICO ESPAÑOL SOBRE UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RESERVADA POR PARTE DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

El ya mencionado artículo 113 de la LGT, precepto éste sobre el que gravitan las cuestiones centrales de nuestro análisis, tiene un contenido objetivo, subjetivo y material que es necesario apuntar brevemente.

Desde el punto de vista *objetivo*, la reserva de la información y la imposibilidad de la cesión a terceros alcanza a todos los datos que posea la Administración con trascendencia tributaria, estén o no automatizados. Por tanto, en el plano objetivo es toda información la que queda amparada por la reserva.

En el ámbito subjetivo es, por un lado, la Administración tributaria¹⁴, por ser la que atribuye el carácter de datos reservados a todos los que obtenga "en el desempeño de

¹¹ Cfr. LUCAS DURAN. M., *El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 178 y 179.

¹² No obstante, se ha de excepcionar del ámbito de esta Directiva el llamado sistema de información Schengen del Convenio de igual nombre. Vid., el Capítulo IV (sistema de información Schengen) y el VI (protección de datos de carácter personal).

¹³ La Exposición de Motivos de la Directiva señala "que la protección de las personas debe aplicarse tanto al tratamiento de datos como a su tratamiento manual; que el alcance de esta protección no debe depender, en efecto, de las técnicas utilizadas, pues lo contrario daría lugar a riesgos graves de elusión; que, no obstante, por lo que respecta al tratamiento manual, la presente Directiva sólo abarca los ficheros, y no se aplica a las carpetas que no estén estructuradas; que en particular, el contenido de un fichero debe estructurarse conforme a criterios específicos relativos a las personas que permitan acceder fácilmente a los datos personales".

¹⁴ Y ya sea la estatal, la autonómica o la local. Todas ellas son Administraciones tributarias a las que les alcanza el mandato del artículo 113.

E S T U D I O S

sus funciones", y, por otro lado, el obligado tributario o sujeto sobre el que recaen los datos reservados. Fuera de estos dos casos (Administración tributaria y obligado tributario), el sujeto que intervenga tendrá la consideración de *tercero*. Por tanto, será *tercero* todo aquel que no es Administración tributaria -cualquier Administración pública así como cualquier órgano jurisdiccional- y todo aquel sujeto que no es sobre el que se posee el dato reservado. Así lo entiende por lo demás la Directiva 95/46/CE en su artículo 2.f) que incluye en el concepto de «tercero» tanto a los particulares como a los poderes públicos, precisando que lo será "la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo distinto del interesado, del responsable del tratamiento, del encargado del tratamiento y de las personas autorizadas para tratar los datos bajo la autoridad directa del responsable del tratamiento o del encargado del tratamiento".

Desde el punto de vista *material*, la información con trascendencia tributaria se reserva frente a terceros.

De la regulación vista hasta ahora se puede concluir que los datos que obtenga la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones no pueden ser cedidos ni comunicados a terceros salvo que el interesado dé su consentimiento, o salvo que, aún sin darlo, exista una excepción a dicha reserva. Veamos ambos supuestos.

1. Consentimiento del interesado para la cesión de datos propios a terceros.

La LGT no contempla en su art. 113 la posibilidad de ceder datos a terceros con el consentimiento del afectado. A pesar del silencio de la Ley, no debe existir problema alguno en admitir tal posibilidad ya que la LORTAD contempla en su artículo 11 el principio de necesidad del consentimiento del afectado para la cesión de datos, por lo que debería aplicarse en el ámbito tributario dicho principio. Igualmente la Directiva 95/46/CE establece en su artículo 7.a) el citado principio de consentimiento del afectado, si bien regula una serie de excepciones al mismo¹⁵, donde se podría tal vez encuadrar a aquellas personas interesadas en el acceso de datos ajenos.

Téngase en cuenta que el fundamento de la reserva de los datos en poder de la Administración tributaria se encuentra en la salvaguarda de la intimidad del afectado.

¹⁵ Por ejemplo, la contenida en el artículo 7.b), cual es que el tratamiento de los datos sea necesario para "la ejecución de un contrato en el que el interesado sea parte". En este sentido, LUCAS DURAN. M., *El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria*, ob. cit., págs. 183 y 184, entiende que en el mismo ámbito habría que encuadrar las letras c) y d) del artículo 7 que suponen excepciones a la regla del consentimiento del afectado, cuando exista una obligación jurídica para el responsable del tratamiento y cuando sea necesario para el ejercicio de un poder público conferido a un tercero al que se comuniquen los datos.

Por tanto, si éste consiente en la cesión, desaparece el fundamento que motiva la protección y, por tanto, deviene irrelevante la imposibilidad de ceder aquella información.

A pesar de ello, debido a la estricta y cautelosa regulación sobre la materia, habría que poner en duda que la Administración tributaria española facilitara directamente a un tercero datos con trascendencia tributaria de un sujeto aun consintiendo éste sobre tal extremo.

2. Cesión de información del contribuyente a otras administraciones y órganos jurisdiccionales.

Conforme vimos en el artículo 113, la cesión de datos en poder de la Administración tributaria puede realizarse, bien a otras administraciones públicas (tributarias o no) y órganos constitucionales concretos (Tribunal de Cuentas, Comisiones parlamentarias...), o bien al Ministerio Fiscal y órganos jurisdiccionales. Analicemos el régimen jurídico de este último supuesto que es el que presenta los mayores y más interesantes problemas.

a) Cesión de datos e información a órganos jurisdiccionales.

Sobre si los jueces y tribunales pueden requerir en el ejercicio de sus funciones la comunicación de datos personales que haya obtenido la Administración tributaria también en el desempeño de sus funciones, es una de las cuestiones más debatidas y con posicionamientos doctrinales menos uniformes. Y es que, ciertamente, la regulación no es un ejemplo de coherencia normativa; por un lado, la LGT limita la cesión de datos cuando se trate de "investigación o persecución de *delitos públicos*" no, por tanto, privados¹⁶; por otro, la LORTAD establece la irrelevancia del consentimiento respecto de la transferencia de datos personales "cuando la cesión que deba efectuarse tenga por destinatario el Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los jueces y tribunales, en el ejercicio de las funciones que tienes atribuidas" (artículo 11.2.d). Igualmente, la propia Constitución Española (CE)¹⁷ así como la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) establecen la obligación de prestar por parte de "todas las personas y entidades públicas (...) la colaboración requerida por Jueces y Tribunales en el curso del proceso" (artículo 17 de esta última). Por último, la Directiva 95/46/CE, establece la posibilidad de la cesión sin consentimiento si "es necesario para el reconocimiento, ejercicio o defensa de un derecho en un procedimiento judicial".

¹⁶ Salvo que se considere como *delito privado* la protección de derechos e intereses de menores e incapaces recogido en la letra f) del artículo 113.1.

¹⁷ En sus artículos 24 y 118 que establecen, respectivamente, el derecho a la tutela judicial efectiva y la obligación de prestar la colaboración requerida por Jueces y Tribunales.

E S T U D I O S

El hecho de que la LGT restrinja la cesión de datos a los Tribunales que persigan -así llamados por el legislador- delitos públicos abocando a que ninguno de los demás órdenes jurisdiccionales (contencioso-administrativo, civil y laboral) puedan conocer tales datos, y frente al resto de la normativa aludida que no distingue la naturaleza de delitos perseguidos para que el secreto no rija ante los órganos jurisdiccionales, ha motivado que un sector doctrinal¹⁸ considere inconstitucional el citado art. 113 debiéndose entender por tanto que cede el secreto frente a la solicitud de los datos por cualquier órgano jurisdiccional, y ello por aplicación de los artículos vistos de la CE, LORTAD, LOPJ así como de la Directiva cuando se haya traspuesto a nuestro ordenamiento o cuando venza el plazo para ello.

Esta conclusión, sin embargo, puede no ser correcta si se considera que la LGT es un mero desarrollo de la LORTAD y ésta, además, no impone un deber de colaboración ante la persecución de todo tipo de delitos. Este planteamiento ha sido plenamente legitimado por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo al entender que el artículo 113 de la LGT constituye un mero desarrollo o reproducción de lo dispuesto en la LORTAD, que como ley especial prevalece frente al genérico artículo 17.1 de la LOPJ¹⁹.

Por tanto entiendo que el carácter reservado de la información tributaria llega incluso a negarse atender requerimientos de información tributaria de órganos judiciales. Si, por el contrario, se trata de la investigación o persecución de delitos públicos, no existe aparentemente restricción alguna para la utilización de la información tributaria, habida cuenta de que nuestro ordenamiento parece partir de una especie de interés superior en la persecución del delito, que justificaría la plena utilización de los datos tributarios en los procesos penales, mientras que en los demás ámbitos la regla general es el carácter reservado de la información²⁰.

¹⁸ Por todos, LUCAS DURAN. M., *El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria*, ob. cit., págs. 222 y ss.

¹⁹ Así se pronuncia el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 25 de junio de 1996, al declarar improcedente el conflicto planteado por un juzgado de primera instancia frente a la Administración tributaria, ante la negativa de ésta a remitir al juez civil, a los efectos de un proceso declarativo de mayor cuantía, las declaraciones fiscales de determinados contribuyentes. Cfr. FALCON Y TELLA, R., El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno, *Quincena Fiscal*, núm. 12/1997, págs. 5 a 8.

²⁰ De este modo, afortunadamente, se despeja la pesimista incertidumbre que manifestaba la profesora AGULLO AGÜERO al analizar las Directivas 7/799/CEE y 79/1070/CEE sobre intercambio de información tributaria cuando señalaba en relación a la utilización y cesión de la información tributaria recabada que "quizás en el futuro el contribuyente español pueda encontrarse en la paradójica situación de resultar más protegido, desde el punto de vista de la información tributaria en un país distinto del propio, o el Estado español en una posición desfavorable a la hora de solicitar información". Cfr., *Intercambio de información tributaria y derecho de la información*. (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información), *Noticias C.E.E.*, núm. 46, noviembre, 1988, pág. 50.

Juan Arieta Martínez de Pisón

No obstante, tras la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, recientemente se ha dado un paso más en esta línea al comenzar a cuestionar con autoridad²¹ la constitucionalidad de este artículo 113 así como la legalidad de otros preceptos que no sean objeto de interpretación restrictiva²², habida cuenta de que tras el citado fallo, es precisamente la utilización a efectos sancionadores de la información tributaria aportada por el propio interesado, y no la colaboración en procesos civiles, la que vulnera los derechos fundamentales, en concreto, el derecho a no declarar contra sí mismo y la presunción de inocencia. Por supuesto que, en este punto, se hace imprescindible recordar la distinción entre las informaciones obtenidas directamente del ciudadano afectado y las informaciones obtenidas a través de otros canales²³. Dicho de otra manera, los datos en poder de la Administración tributaria tienen un doble régimen de cesión, dependiendo de si los mismos se han obtenido al amparo de lo dispuesto en el art. 111 de la LGT (en cuyo caso la cesión solo está autorizada a un número reducido de entes públicos) o si la obtención de datos de los contribuyentes se ha producido por otro medio (por ejemplo, por vía de autoliquidación)²⁴.

Por ello mismo se ha considerado imprescindible transformar radicalmente el principio que viene inspirando hasta ahora nuestra regulación, según el cual, la información tributaria puede utilizarse sin restricción alguna para la investigación de delitos perseguibles de oficio. Por tanto, y conforme a esta nueva corriente, la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo, esto es, no puede utilizarse como prueba a efectos penales o sancionadores los datos obtenidos coercitivamente, y como tal hay que considerar todo dato o documento que se aporte en virtud de un requerimiento administrativo o de una norma legal o reglamentaria que obligue a ello al contribuyente, por ejemplo, los datos proporcionados a efectos de una liquidación tributaria.

²¹ FALCON Y TELLA, R., El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno, ob. cit. págs. 5 a 8.

²² Por ejemplo, el art. 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril) que prevé la remisión del expediente al Ministerio Fiscal cuando se aprecie la existencia de delito.

²³ Respecto de estas últimas, como veremos, será necesario consagrar legalmente la obligación de comunicar al afectado los datos que van a almacenarse en relación con su persona para que pueda ejercer sus derechos de rectificación o cancelación. Este derecho de los ciudadanos se complementa con el deber de los organismos que almacenan la información de rectificar o cancelar los mismos, deber que ha de ser de aplicación general en el sector privado y con alguna excepción en el sector público. Cfr. MADRID CONESA, F., Derecho a la Intimidad, Informática y Estado de Derecho, ob. cit., págs. 91 y 92.

²⁴ En este sentido, LUCAS DURAN, M., El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria, ob. cit., págs. 255 y 256.

E S T U D I O S

b) Intercambio de información y cesión de datos a otras administraciones tributarias.

Aunque el intercambio de la información se puede producir entre las distintas administraciones públicas, tributarias o no, por razones obvias de espacio me referiré en exclusiva a las que se producen entre las administraciones tributarias.

El intercambio de información entre las administraciones supone la concreción del deber de cooperación y colaboración entre las distintas entidades territoriales²⁵. En palabras de nuestro Tribunal Constitucional, del deber de colaboración se "deriva la obligación para las autoridades estatales y autonómicas de suministrar recíprocamente información (...) y proporcionar recíprocamente auxilio"²⁶.

Existen varios preceptos en los que se establecen tales deberes de colaboración y los procedimientos de intercomunicación administrativa, disponiéndose incluso la elaboración anual de planes conjuntos y coordinados de informática fiscal, así como la utilización de medios y tecnologías informáticas de cara a tratar, almacenar y transmitir los datos registrados.

Hasta la reforma de la LGT en 1995 antes citada, se entendía que "la información de que dispone la Administración Tributaria del Estado no puede intercambiarse o facilitarse a otras Administraciones Públicas"²⁷; sin embargo, la nueva redacción dada al artículo 113.1.b) de la LGT, salva dicha restricción al permitir la cesión de información que tenga por objeto la colaboración con otras administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias²⁸.

²⁵ Como se ha señalado respecto del ámbito local, la concreción del deber de colaboración que supone la previsión normativa de la obligación de que las distintas administraciones tributarias se intercambien la información que mutuamente se soliciten en el cumplimiento de sus funciones, representa una típica actuación de auxilio, en virtud de la cual una Administración realiza una actividad complementaria, auxiliar o coadyuvante respecto del ejercicio de una función ajena, de forma que con ello posibilite una mayor eficacia en el ejercicio de la competencia a la entidad a cuyo favor se presta el auxilio. Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., Distribución de competencias y relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1997, pág. 247.

²⁶ Sentencia 80/1995, Fundamento Jurídico 2. Para el estudio de la Jurisprudencia constitucional sobre el principio de cooperación, vid., el trabajo de igual título de ANA DE MARCOS, en Documentación Administrativa, núm. 240, octubre-diciembre, 1994, págs. 335 a 339.

²⁷ HERRERO SUAZO, S., El intercambio de información entre administraciones tributarias, en «Segundas Jornadas entre Comunidades Autónomas de la gestión e inspección de los tributos cedidos», Junta de Andalucía, ob. cit. por RAMALLO MASSANET, J., Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos, Documentación Administrativa, núm. 240, octubre-diciembre, 1994, pág. 173, en nota núm. 5.

²⁸ RAMALLO MASSANET, J., Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos, ob. ult. cit., pág. 173.

Juan Arturo Martínez de Pisón

Obviamente, también existen límites al intercambio de información de manera que no todo dato con trascendencia tributaria es susceptible de ser cedido a otra Administración. Los límites vistos en la LORTAD de cara a salvaguardar la intimidad de los sujetos, son igualmente aplicables a este supuesto, de modo que el principio de afectación de los datos a los fines para los que fueron recabados (art. 19) rige también en el intercambio mutuo de información entre las administraciones, y tanto respecto del Estado a las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, como de cualquiera de ellas entre sí. Quiere ello decir que, pese al deber de colaboración entre las administraciones o de funcionarios públicos con la Administración tributaria para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria, existen excepciones que imposibilitan tal deber. Una de ellas, por ejemplo, el secreto de los datos suministrados a efectos estadísticos, límite éste que no rige en todos los países de la Unión Europea.

Por tanto, y como se ha señalado²⁹, el principio de colaboración y coordinación interadministrativa habilitan, por lo que al intercambio de información se refiere, al establecimiento de una única administración funcionalmente hablando, desde el punto de vista del aprovechamiento de la información con trascendencia tributaria, ya que es precisamente esa nota de la trascendencia tributaria de la información y el servicio al eficaz cumplimiento del deber constitucional de contribuir consagrado en el artículo 31.1 de la CE, al que se encuentran dispuestas las competencias de gestión tributaria atribuidas a las distintas administraciones, la que justifica que cualquier Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones tenga acceso a la información recabada por otra u otras administraciones para la aplicación de los tributos. Y este intercambio de información no ha de menoscabar, como regla de principio, ningún derecho del contribuyente, al contrario, coadyuva a la aplicación del sistema tributario. Otra cosa será, lógicamente, que el tratamiento de la información tributaria, en cuanto que contiene datos sensibles susceptibles de afectar a la esfera de intimidad del contribuyente, sea objeto de una regulación en el sentido de establecer mecanismos de control para su acceso por parte de los funcionarios de la Administración, de manera que quede constancia del uso a que se destina tal información evitando así posibles desviaciones contrarias a la finalidad para la que fueron recabadas.

4. GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN.

El hecho de que exista una obligación de suministrar datos por parte del contribuyente, así como el posible intercambio de información interadministrativa o entre la

²⁹ GARCIA MARTINEZ, A., Distribución de competencias y relaciones interadministrativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la aplicación de los tributos, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1998, apartado 1 del Capítulo V.

E S T U D I O S

Administración y el administrado, no debe conducir, per se, a entender que las garantías del contribuyente se debilitan. Estas sólo se deben considerar mermadas si no se establecen límites precisos y cautelas al suministro de datos, así como restricciones al uso de las obtenidas por suministro o por captación. Por ello se ha señalado que la atención se debe centrar en torno al control de la propia información más que a los límites a los deberes de información³⁰.

El estudio sobre las garantías de la información obtenida se proyecta como una línea de defensa de los derechos de los obligados tributarios, defensa que se construye en torno a tres ejes fundamentales: a) el análisis y desarrollo del secreto y sigilo del personal al servicio de la Hacienda Pública; b) la utilización de la información en torno a los fines para los que fue solicitada, y c) la posibilidad de control sobre los datos que se encuentran en poder de la Administración tributaria por parte de los propios sujetos interesados sobre los que se proyecta la trascendencia de la información. Estos tres aspectos están íntimamente interrelacionados desde el momento en que "el correcto tratamiento de la información facilitada, ha de completarse con el debido respeto al deber de secreto y sigilo del personal encargado de llevarlo a cabo, con la seguridad que la utilización de la misma ha de proyectarse sólo hacia aquellos fines permitidos por el ordenamiento jurídico, lo que ha de cerrarse con una garantía activa de control del propio interesado sobre la información en poder de la Administración tributaria". A pesar de esa interrelación, nos referiremos ahora al tercero de los aspectos, el derecho del contribuyente a conocer los datos que sobre él posea la Administración. Del primero, nos ocuparemos sucintamente en el siguiente apartado V, y en relación al segundo aspecto, el principio de utilización de los datos para los fines explícitos y determinados para los que fueron tomados, ya hemos tenido ocasión de referirnos al analizar la cesión a terceros (Administración pública y órganos jurisdiccionales) de datos reservados. Como se recordará, la estrecha y necesaria vinculación entre datos obtenidos y fines para los que se lograron, esto es, la afección de los datos a los fines, es lo que impide que se cedan los mismos a otros órganos, y ello a pesar de la regla de la legitimidad de utilización de tales datos.

1. Derecho del contribuyente a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria.

Ante la ausencia de precepto expreso en la LGT y sus normas de desarrollo sobre este derecho, hemos de acudir a la LORTAD por ser la que contempla la forma de acceder a los datos automatizados. En concreto reconoce tal derecho aunque con dos vertientes distintas, como la cara y la cruz del mismo derecho; por un lado, el derecho de

³⁰ En este sentido, LOPEZ MARTINEZ, J., Los Deberes de Información Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 188 y 189.

Juan Arrieta Martínez de Pison

información o derecho a conocer la existencia de ficheros automatizados de datos de carácter personal (art. 13), y por otro, el derecho de acceso o derecho a solicitar y obtener información de sus datos de carácter personal incluidos en los ficheros automatizados (art. 14). Este será el que permita ejercer el derecho de rectificación y cancelación (art. 15)³¹ respecto de aquellos datos que considere el obligado tributario erróneos, así como el derecho a ser indemnizado por el responsable del fichero en caso de incumplimiento de la Ley (art. 17.3)³². Los citados preceptos han sido objeto de desarrollo por el Real Decreto 1332/1994, de 20 de junio, así como por la recién aprobada Instrucción 1/1998, de 19 de enero, de la Agencia de Protección de Datos, relativa al ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación.

Por su parte, la reiterada Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, recoge igualmente el derecho de acceso a los ficheros de datos personales. El acceso se puede realizar, en primer lugar, por aquel cuyos datos están siendo objeto de tratamiento, sea o no automatizado, al cual la Directiva denomina «interesado», o bien por otras personas distintas de éste, como ya hemos visto.

Respecto a los afectados por el tratamiento de sus datos personales, el artículo 12 de la Directiva recoge también el derecho de acceso, que se podrá ejercitar «libremente, sin restricciones y con una periodicidad razonable». Este derecho se concreta en la facultad de confirmación por parte del responsable del tratamiento, de la existencia o no de datos que le conciernan, así como los destinatarios de ellos³³.

Como se ha señalado por la doctrina española³⁴, el derecho de acceso a los propios datos personales no se configura como un derecho absoluto, sino que se estable-

³¹ Vid. las normas contenidas en el Real Decreto 1332/1994, de 20 de junio, que desarrolla determinados aspectos de la LORTAD, así como las Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de julio de 1994 y de 4 de agosto de 1995, dictadas en cumplimiento de la citada LORTAD, que son las que regulan la finalidad y usos de los ficheros automatizados en el ámbito de la Administración Tributaria.

³² Sobre ello, Vid., ORTI VALLEJO, A., Derecho a la intimidad e informática. (Tutela de la persona por el uso de ficheros y tratamientos informáticos de datos personales. Particular atención a los ficheros de titularidad privada), Comares, Granada, 1994, págs. 166 y ss.

³³ Los interesados también podrán acceder a los datos que sobre él se poseen, además de instar la rectificación, supresión o bloqueo de datos cuyo tratamiento no se ajuste a las disposiciones de la Directiva, así como ordenar que se comuniquen tales rectificaciones, supresiones y bloqueos a los terceros a quienes se hayan transferido los datos personales.

³⁴ LUCAS DURAN. M., El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria, ob. cit., pág. 175.

E S T U D I O S

cen excepciones al mismo, tal y como ocurre, por ejemplo, con el art. 21.2 de la LORTAD cuando señala que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación "cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras".

Desde luego, la expresión obstaculizar habrá que entenderla -a falta de mayor concreción normativa-, en el sentido más restrictivo posible, es decir como un riesgo real y efectivo de paralización del funcionamiento administrativo que lleve a inmovilizar o suspender las actuaciones normales de la Administración. Por tanto, no será motivo suficiente de denegación la simple dificultad, un impedimento o el mero inconveniente, pues ello supondría una limitación intolerable del derecho del contribuyente.

No obstante, en este punto la norma española es insuficiente habida cuenta de que no prevé ningún cauce -salvo una queja al Director de la Agencia de Protección de Datos- para atacar una denegación sin motivación o con motivación insuficiente.

Por el contrario, la Directiva 95/46/CE, establece unas potestades denegatorias de los responsables del tratamiento más restringidas, ya que la negativa tiene que ser necesaria para la salvaguardia de un interés importante de la Hacienda Pública, no bastando, por tanto, cualquier obstáculo o interés menor³⁵.

En definitiva, todo lo visto se enmarca en la doctrina limitativa del llamado derecho a la autodeterminación informativa, según la cual, el ciudadano no tiene un derecho sobre sus "datos", en el sentido de una soberanía absoluta e ilimitada³⁶, pues al ser un ciudadano que se desenvuelve en una comunidad en la que la comunicación e información son imprescindibles, debe aceptar determinadas limitaciones de su derecho en aras del interés preponderante de la colectividad³⁷.

³⁵ De ahí que LUCAS DURAN. M., *El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria*, ob. cit., pág. 181, proponga "ante la doble normativa que regula una misma realidad", que la expresión "obstaculización administrativa" de la LORTAD se interprete en el sentido de la Directiva.

³⁶ Doctrina ésta que asume el Tribunal Constitucional al entender que el artículo 18 de la CE no obsta a que la autoridad administrativa deniegue, mediante Resolución motivada, algún extremo de la información solicitada, siempre que dicha negativa se encuentre justificada por alguna excepción legal (Sentencia 254/1993, de 20 de julio, Fundamento Jurídico Noveno).

³⁷ Así se expresa comentando la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 15 de diciembre de 1983 sobre la Ley del Censo de Población, LUCAS MURILLO, P., *El Derecho a la Autodeterminación Informativa*, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 121 y ss., lo que le lleva a recordar la previa diferencia existente en el Informe Younger de 1972 entre intimidad física o libertad frente a toda intromisión sobre uno mismo, y la intimidad informativa o derecho a determinar personalmente cómo y en qué medida se puede comunicar a otros información sobre uno mismo.

Juan Arrieta Martínez de Pison

En cualquier caso, ambas disposiciones, la española y comunitaria, coinciden en la posibilidad de denegar la información cuando el sujeto esté siendo objeto de actividades inspectoras.

Finalmente, es necesario señalar que no existe en el Derecho español, salvo lo ya visto, otros especiales derechos que garanticen particularmente los archivos electrónicos, ni un cauce procesal específico para impugnar los datos de archivos informáticos alterados por la Administración tributaria o por terceros. Por tanto, las reglas generales vistas sobre los derechos de acceso, rectificación y cancelación son los que se han de aplicar en tales supuestos.

5. INCIDENCIA DE LA INFORMATICA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO Y EN LOS CONTRIBUYENTES.

1. *Informática y obligaciones tributarias.*

Los métodos previstos por nuestro ordenamiento tributario para, sirviéndose de los sistemas informáticos, presentar las declaraciones tributarias, son ciertamente escasos aunque con claras perspectivas de desarrollo.

En la actualidad la Administración tributaria española facilita a los contribuyentes diversos programas informáticos para que cumplimenten determinadas modalidades de declaraciones tributarias.

Aunque existen programas informáticos de varios tributos, es respecto del impuesto que grava la renta de las personas físicas en el que más se ha desarrollado este sistema de declaración. Los requisitos para ello son mínimos, como la obligación de enviar el resultado impreso, y que éste se realice en impresora de características especiales.

Junto a ello, y también respecto del citado impuesto, se está incrementando notablemente la asistencia técnica que presta la Administración tributaria a los contribuyentes ya que, conforme a los datos aportados por éstos, es la misma Administración la que cumplimenta las declaraciones de los contribuyentes que lo soliciten. A esto hay que añadir la aprobación de la Ley 1/1998, de 28 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que en su artículo 18, tras reiterar el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria y acceso a archivos y registros adminis-

Analizan también aquella Sentencia, PEREZ LUÑO, A.E., La defensa del ciudadano «Jornadas Internacionales sobre Informática y Administración Pública», Colección Administración y Autonomía, núm. 3, IVAP, Bilbao, 1986, pág. 59., y, POMED SANCHEZ, L.A., El derecho de acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, Colección Estudios, INAP, Madrid, 1989, pág. 273.

E S T U D I O S

trativos, declara que "los contribuyentes pueden acceder a los registros y documentos que, formando parte de un expediente, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud en los que el solicitante haya intervenido", lo que ha abierto la puerta para que los contribuyentes soliciten los datos que sobre ellos tenga en su poder la Administración tributaria con trascendencia tributaria a efectos de presentar, conforme a los mismos, sus declaraciones tributarias. Probablemente el paso siguiente consista en que la Administración, conforme a los datos solicitados y entregados por ella misma, liquide el tributo correspondiente. Tal hecho supondría ir más allá, incluso de aquellos países de la Unión Europea en los que la Administración tributaria remite al contribuyente un borrador de la liquidación de su impuesto para que éste lo rectifique o confirme.

Sin embargo, respecto de la incidencia de la informática en tales deberes tributarios, como decíamos, el futuro inmediato se presenta con importantes cambios puesto que, por ejemplo, la Administración tributaria española ya permite para 1999 que las empresas que superen los 1000 millones de pesetas de base imponible puedan presentar la declaración a través de Internet; la opción se transforma en obligación para el año 2000 y opcional para las personas físicas y pequeñas y medianas empresas.

Ciertamente que la Administración tributaria sigue preparando su infraestructura material para poder procesar en 1999 las primeras declaraciones por Internet, hecho este que también instrumenta para adaptar sus sistemas a las futuras declaraciones completamente digitales. A tales objetivos responde la Orden de 29 de junio de 1998 en la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de Sociedades y sobre el Valor Añadido³⁸.

La propia Orden justifica la necesidad de su aprobación en la conveniencia de introducir en la gestión de aquellos tributos las nuevas tecnologías de comunicación telemática para, sobre todo, agilizar la gestión de las declaraciones-liquidaciones a través de un rápido tratamiento y control informático de los datos suministrados. En concreto se regulan los supuestos y condiciones en que las grandes empresas -las que superen como decíamos los 1000 millones de pesetas de base imponible- han de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

En esta norma se reglamentan las características técnicas del sistema de suministro de datos relativos a las declaraciones mensuales a través de Internet o Infovía. Se par-

³⁸ Boletín Oficial del Estado de 1 de julio.

Juan Arrieta Martínez de Pisón

te del llamado Número de Referencia Completo (NCR) -compuesto de 22 posiciones- que es un código generado informáticamente mediante un sistema criptográfico y utilizado por la gran empresa como clave para poder conectarse con la Administración Tributaria del Estado (AEAT) a través de Internet o Infovía, a los efectos de facilitar la presentación de declaraciones-liquidaciones por vía telemática. Igualmente se ha de facilitar el Código Electrónico, que es un código formado por 16 caracteres alfanuméricos, generados por la AEAT en función de los datos incluidos por el declarante en su declaración a través de Internet/Infovía y que da validez a la autenticidad de la presentación.

La Orden prevé que en aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión telemática de declaraciones, dicha circunstancia se ponga en conocimiento del declarante por el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación. No obstante, si el declarante no corrige las anomalías detectadas en el curso del proceso de transmisión, la Orden obliga a confirmar, a través del propio sistema, la intención de transmitir la declaración con los defectos observados, debiendo entonces la Administración Tributaria recibir la declaración así presentada, sin perjuicio del ulterior requerimiento que pueda proceder para la subsanación de las mismas.

El extenso art. 4 de la citada Disposición regula el procedimiento para la presentación de las declaraciones-liquidaciones mensuales por vía telemática. Se distingue según el resultado de la autoliquidación, esto es, según sea a ingresar, a devolver, a compensar, sin actividad o con solicitud de devolución mensual. Igualmente regula el procedimiento de transmisión telemática de las declaraciones con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, reconocimiento de deuda con solicitud de compensación o simple reconocimiento de deuda.

Por lo que se refiere a los supuestos más normales, esto es, cuando el resultado de la autoliquidación sea a ingresar o a devolver, el procedimiento, brevemente, es el siguiente: el declarante se pone en comunicación de la entidad bancaria colaboradora o de la entidad depositaria que presta el servicio de caja en la Administración Tributaria, vía telemática o acudiendo a sus oficinas, para facilitar una serie de datos (número de identificación fiscal del contribuyente, ejercicio fiscal, período mensual que se liquida, impuesto de que se trate, tipo de autoliquidación, importe a ingresar o devolver, etc.). La entidad colaboradora, una vez contabilizado el importe a ingresar o devolver asignará al contribuyente un NCR que generará informáticamente mediante un sistema criptográfico que relacione de forma unívoca el NCR con el importe a ingresar o a devolver. Si se trata de un ingreso, la entidad colaboradora sólo entregará el NCR después de contabilizar el correspondiente importe. Al mismo tiempo remitirá o entregará, según la forma de transmisión de los datos, un recibo que contendrá, como mínimo, una serie de datos (fecha de la operación, código de la entidad bancaria y sucursal, ejercicio económico y período, identificación del sujeto pasivo y cuenta corriente, importe, tipo de autoliquidación, etc.). Tras ello, el declarante se pondrá en contacto con la Administración

E S T U D I O S

Tributaria a través de Internet³⁹ o Infovía⁴⁰ para enviar una serie de datos como el tipo de declaración, el NCR, etc.; una vez aceptada la presentación, la AEAT le devolverá en pantalla la declaración validada con un Código Electrónico de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación, debiendo el declarante imprimir y conservar la declaración aceptada y validada con el correspondiente Código Electrónico.

Junto a esta Disposición, la reciente Orden de 16 de julio de 1998 por la que se establece el sistema para la transmisión electrónica de las declaraciones y documentos utilizados en la gestión de los Impuestos Especiales de Fabricación⁴¹, merece ser brevemente reseñada habida cuenta de que busca agilizar y modernizar los trámites establecidos por la normativa de los Impuestos Especiales, dotando a los expendedores de documentos y declaraciones sujetos a la dicha normativa de una mayor seguridad jurídica, así como facilitando el cumplimiento de sus obligaciones formales, al prever el suministro de los datos correspondientes por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que el mismo determine.

La Orden prevé que las declaraciones y documentos establecidos por la normativa de los Impuestos Especiales de Fabricación pueden ser, previa autorización, presentados mediante transmisión electrónica de datos. El sistema adoptado es el de vía EDI (Intercambio Electrónico de Datos), y el mensaje electrónico estará basado en la normativa de Intercambio Electrónico de Datos para la Administración, el Comercio y el Transporte. Los operadores que deseen utilizar este sistema de transmisión electrónica de declaraciones y documentos, lo han de solicitar especificando el número de identificación fiscal y demás datos del solicitante, los datos de identificación del establecimiento, las declaraciones y documentos que desea transmitir, la identificación de la Red VAN (Red de Valor Añadido) que se va a utilizar, y el número de identificación del buzón del que la Administración Tributaria recibirá los mensajes.

Esta ha de autorizar la utilización del sistema de transmisión electrónica, así como el tipo de declaraciones y documentos a transmitir. En cualquier caso, la autorización ha de hacer referencia al identificador (buzón) de la red VAN utilizada. La utilización de este código en la transmisión vía EDI de las declaraciones y documentos sustituirá a la firma manuscrita del titular de la autorización, que responderá de la exactitud de todos los datos transmitidos con su código desde el buzón autorizado.

Advierte la Orden que en los supuestos de transmisión electrónica de documentos y declaraciones vía EDI, estos se considerarán válidamente presentados en el mo-

³⁹ Cuya dirección es <https://aeat.es>.

⁴⁰ En <https://aeat.inf>.

⁴¹ Boletín Oficial del Estado de 31 de julio.

Juan Arias Martínez de Pison

mento de su recepción por parte de la Administración Tributaria siempre que, previas las comprobaciones oportunas, emita informáticamente la correspondiente aceptación, que incluirá la identificación del mensaje recibido, el número de registro y la fecha de admisión.

Y en caso de rectificaciones, éstas se realizarán mediante el correspondiente mensaje EDI previsto para ello.

En cualquier caso, las dos disposiciones vistas pueden ser buenos ejemplos de los cambios que se están produciendo en esta materia. Sin embargo, hay todavía que esperar a futuras regulaciones para ver cómo se sortean algunas de las cuestiones más problemáticas y no aclaradas por el momento, por ejemplo, la necesidad de mantener o no en papel las declaraciones tributarias o facturas electrónicas justificativas de deducciones remitidas electrónicamente, los límites al envío a través de Internet de las declaraciones, los sistemas y procedimientos para garantizar a los contribuyentes la recepción de las declaraciones y su no manipulación tras dicha recepción, la incorporación de encriptaciones o de la firma digital u otras puertas de seguridad a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, la seguridad en la red electrónica, etc.

No obstante, respecto de estas últimas cuestiones se puede ir avanzando en algunos de los problemas de orden legal que se pueden plantear y que cabe agrupar en tres: el relativo a la validez del documento remitido, el que se refiere al método de autenticación del remitente y, por último, a la prueba de los datos y ficheros que se añadan o adjunten al mismo.

Respecto del documento, se ha de decir junto con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo que el soporte informático o telemático se encuentra en situación de igualdad, en cuanto a su validez jurídica, con cualquier otro de los que tradicionalmente se aceptan en soporte papel⁴².

La autenticación del remitente nos conecta con la cuestión de la firma electrónica o digital, la cual cumple las mismas funciones que la firma manuscrita, esto es, vincular a quien la hace e identificar a su autor. Por tanto, no debería ofrecer dudas la utilización de claves públicas o privadas como si de una firma manuscrita se tratara, máxime cuando ofrece aquella mayor fiabilidad habida cuenta de que la falsificación de la firma manuscrita es relativamente sencilla en comparación con la electrónica.

Finalmente, los mayores problemas jurídicos en relación con la utilización de medios electrónicos se encuentran en el terreno de la prueba. En este punto habría que con-

⁴² Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1981, de 5 de febrero de 1988, de 31 de mayo de 1993, y de 30 de julio de 1996.

E S T U D I O S

siderar, también en términos generales, que los documentos que se añadan a las declaraciones remitidas a través de Internet -cualquier fichero, aclaración, factura informática justificativa de una deducción, etc.- debe tener el mismo valor que el documento del impuesto que se está liquidando, esto es, debe tener la naturaleza de declaración tributaria, ya que, conforme al artículo 102.1 de la LGT, "se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible", y nada obsta para considerar como tal a un fichero anexo, una factura electrónica, o cualquier otro documento justificativo o aclaratorio que informáticamente remita el contribuyente.

En otro orden de consideraciones, es necesario mencionar brevemente el desarrollo normativo producido en relación al sistema de seguridad informática de datos en poder de la Administración tributaria. Y es que las primeras disposiciones que fueron introduciendo algunas cautelas estimables en éste ámbito no se referían de modo expreso, ciertamente, a la informática, pero resultaban útiles como elementos posibles de limitación de su uso. En este sentido, cabe citar como pionera la Orden Ministerial de 30 de julio de 1982 que disponía "limitaciones" del acceso a la información contenida en las bases de datos fiscales, hasta el punto de considerar dicho acceso-utilización como violación del secreto profesional y, por tanto, falta muy grave, por parte del funcionario fuera del ámbito estricto de su función⁴³.

En la actualidad, es la Instrucción 2/1996, de 1 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la que regula el acceso de datos tributarios de la propia Administración tributaria. Dicha Instrucción, además de crear un Grupo de Coordinación de Seguridad Informática y un Administrador de Seguridad del Departamento de Informática, encargados de velar del cumplimiento de lo dispuesto en aquella disposición normativa, establece un sistema de seguridad informático equiparable en sus principios a cualquier sistema de seguridad respecto al acceso del personal de la Administración tributaria a los datos: clave del usuario constituida por un código secreto y una palabra de control que, combinadas, permite acceder al dato requerido.

Para dotar de una mayor seguridad al sistema existe un control de acceso a las bases de datos. A los efectos de facilitar el mismo, se registra en el momento de cada acceso, el usuario que requiere la información, la información requerida y el motivo del acceso, de modo que en el control que se realice (con carácter general, quincenalmen-

⁴³ Cfr., BERMEJO VERA, J., Premisas jurídicas de la intimidad personal y de la protección de los datos en el Derecho español, en el Libro Homenaje al Profesor J.L. Villar Palasí, Civitas, Madrid, 1989, págs. 157 y 158, trabajo éste que, precisamente, evoca el estudio de J.L. VILLAR PALASÍ, Informática y Derecho, en el número monográfico con igual título de la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. 12, Madrid, septiembre, 1986, págs. 211 a 238.

Juan Arrieta Martínez de Pisón

te si bien pueden establecerse períodos diferentes para controles específicos o grupos de usuarios concretos) se detecten las anomalías que serán de inmediato comunicadas al citado Administrador de Seguridad⁴⁴.

2. Efectos del comercio electrónico en el sistema tributario.

Como se ve, algunos de estos aspectos presentan semejanzas con las cuestiones y problemas suscitadas a raíz de la proliferación del comercio electrónico y de la posibilidad de remitir facturas por vía electrónica⁴⁵. Este sistema está pensado para la transmisión de facturas vía EDI (Intercambio Electrónico de Datos) entre las partes, tal y como se deriva de la definición de la factura electrónica contenida en la citada Orden Ministerial. Como se ha señalado⁴⁶, la aprobación de la factura telemática supone un reconocimiento jurídico a la transmisión telemática de las mismas, puesto que la emisión de la factura o documentos análogos por vía telemática se efectúa "con los mismos efectos y trascendencia que se atribuyen a la tradicional facturación en soporte papel"⁴⁷.

Pero la factura electrónica tiene, además, un importante significado desde el punto de vista tributario al cumplir funciones fiscales trascendentes, en concreto, desempeña una importante labor de información facilitando a la Administración su labor de control; constituye además un requisito para el ejercicio de la repercusión en el ámbito de la imposición indirecta; y, finalmente, la factura se convierte en un elemento básico para justificar los gastos minorados en la base imponible o en las deducciones practicadas.

Desde luego, el comercio electrónico -intercambio de bienes y servicios, transferencias de fondos, subastas, compra de valores, etc.- no sólo supone nuevos riesgos para empresarios y profesionales al surgir desconfianza sobre la fiabilidad de los proveedores, su localización física, el cumplimiento de los contratos, la protección de los datos personales y la seguridad de los pagos, sino que, sobre todo, genera lo que algunos han llamado el agujero fiscal del ciberespacio.

⁴⁴ Cfr., LUCAS DURAN. M., El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria, ob. cit., pág. 253.

⁴⁵ La Orden Ministerial de 22 de marzo de 1996, por la que se dictan las normas de aplicación del sistema de facturación telemática, es la que ha aprobado la utilización de la factura electrónica.

⁴⁶ PERALES VISCASILLAS, M^a.P., Documentos electrónicos: validez y eficacia, Diario Expansión, 5 de diciembre de 1997, pág. 55 .

⁴⁷ Si bien se exigen requisitos especiales, como solicitar autorización a la Administración tributaria; que se trate de residentes en territorio español o que operen mediante establecimiento permanente; que se conserven íntegramente los ficheros de facturas transmitidas y recibidas en soporte magnético u óptico y en el mismo orden de transmisión o recepción; que se adopten especiales medidas de seguridad como doble copia, regrabación periódica, etc.; o que se conserve el listado recapitulativo en soporte magnético u óptico y en papel, conforme a los requisitos que se contemplan en los artículos 62 y ss. del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre).

E S T U D I O S

En efecto, el sistema tributario siempre va vinculado a la actividad económica. Y los cambios y avances que se están produciendo en las tecnologías informáticas afectan, en primer lugar, a la actividad económica y comercial y, en segundo lugar y reflejo de ello, a nuestro sistema tributario. Piensesé sino en la imposición directa, en la que conceptos clásicos como establecimiento permanente o la teoría de la fuente se encuentran en crisis pues para entregar productos o prestar servicios por medio, por ejemplo, de Internet no se requiere una presencia física en un lugar determinado, o determinar el origen de la renta a gravar y, por tanto, la jurisdicción competente, es también, de hecho, imposible en las transmisiones por vía de Internet.

La situación es especialmente preocupante en los impuestos indirectos existentes -especialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido-, ya que la distinción clásica entre entrega de bienes y prestaciones de servicios pierde todo sentido en las transacciones en Internet «on line» y «off line», además de la dificultad de localizar el lugar de realización del hecho imponible o prestador del valor añadido⁴⁸. Las características del comercio electrónico -velocidad de transacciones, dificultad de su localización y el potencial anonimato de estas operaciones-, generan nuevas ocasiones de fraude y evasión fiscal⁴⁹. Piensesé, también, que la movilidad de los capitales debería aumentar debido a la revolución de las telecomunicaciones, con lo que los riesgos de fugas de capitales a efectos de evitar su imposición no harán sino aumentar. Y el aumento de la movilidad provoca un aumento en la sensibilidad a las diferencias de tratamiento fiscal, en particular, de los tipos impositivos.

Pero existen ejemplos con soluciones más complejas a la citada venta de bienes materiales a través de Internet -pues a estos se les podría aplicar el régimen especial de las «ventas por catálogo o teletiemendas»-, tales como la venta de bienes inmateriales a través de Internet, o la prestación de servicios y las actividades de I+D (Investigación y Desarrollo) que no se hallan centralizadas en un lugar fijo, sino que el prestador y su destinatario se comunican a distancia, del mismo modo que cada uno de los participantes en un programa de I+D aportan sus experiencias, conocimientos y trabajos desde su lugar habitual de residencia⁵⁰.

⁴⁸ En opinión de CARBAJO VASCO, D., El impacto del comercio electrónico en la fiscalidad, Contabilidad y Fiscalidad al Día, Praxis, núm. 184, marzo, 1998, pág. 8

⁴⁹ Así lo denunció el Secretario General de Comunicaciones español en la clausura del Seminario sobre Libertad y control en Internet, organizado por Fundesco, Madrid, 11 de noviembre de 1997. Por otro lado, en Estados Unidos, donde los usuarios potenciales superan los 30 millones, el Departamento del Tesoro y la Internal Revenue Service, se ocupan desde hace años de este fenómeno y de las cuestiones fiscales que de él derivan, por lo que ha establecido un plan de acción prioritario que trate de evitar que el desarrollo de este comercio pueda comportar una severa reducción de los ingresos del erario público.

⁵⁰ Sobre todo ello, vid., el trabajo de FRANCO ROCCATAGLIATA y JOAN HORTALA I VALLVE, Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros y Tributarios, núm. 176, noviembre, 1997.

Juan Arias Martínez de Pisón

Todo ello pone de relieve, en definitiva, el vacío normativa existente, ya que nos encontramos respecto de las nuevas realidades descritas y en el campo de la aplicación de las normas jurídicas, con importantes lagunas que han de ir llenándose a fin de evitar perpetuar un ordenamiento jurídico extraño y ajeno a la realidad que debe normar.

6. CONCLUSIONES.

La normativa española tiene reconocido al máximo nivel posible, en la Constitución, la limitación del uso de la informática para garantizar así la intimidad personal de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos. En desarrollo de tal precepto y adaptando distintas normas comunitarias, se aprobó en 1992 la Ley Orgánica 5/1992 sobre tratamiento automatizado de los datos de carácter personal que viene a configurar el régimen jurídico del tratamiento informático de tales datos, así como a limitar el uso de la informática y de otras técnicas y medios de tratamiento automatizado de los datos de carácter personal garantizando la intimidad y demás derechos aludidos.

En el ámbito tributario se consagra con mayor rotundidad que en la citada Ley Orgánica el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones así como su utilización exclusiva para fines tributarios. Este carácter llega incluso a poder negarse a atender requerimientos de información tributaria de órganos judiciales, salvo que se trata de la investigación o persecución de delitos públicos. No obstante, también respecto de estos se puede entender, conforme a la jurisprudencia más reciente, que la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de proporcionar datos con trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo. Por el contrario, la posibilidad de ceder datos a otras administraciones tributarias encuentra su fundamento en el principio de colaboración y coordinación interadministrativa y en el eficaz cumplimiento del deber constitucional de contribuir consagrado en la Constitución. Ello, sin perjuicio de la necesidad de utilizar la información para la que fue recabada, así como de los mecanismos de control para evitar posibles desviaciones contrarias a la finalidad para la que fue solicitada. En cualquier caso, al contribuyente le asiste el derecho a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria.

Por otro lado, los métodos previstos por nuestro ordenamiento tributario para, sirviéndose de los sistemas informáticos, presentar las declaraciones tributarias, son ciertamente escasos aunque con claras perspectivas de desarrollo. En la actualidad, el sistema tributario se basa fundamentalmente en las declaraciones manuales y, en menor medida, en las cumplimentadas y presentadas por los contribuyentes a través de los distintos programas informáticos. Sin embargo, la Administración está adoptando con celeridad la informática en su organización y en los procedimientos de gestión tributaria, habida cuenta de que para 1999 las empresas que superen los 1000 millones de pesetas de base imponible ya pueden presentar la declaración a través de Internet, opción

E S T U D I O S

que será obligatoria para el año 2000 y opcional para las personas físicas y pequeñas y medianas empresas. La actual regulación, aunque avanza decididamente en esta línea, no ha sabido sortear algunas de las cuestiones más problemáticas, por ejemplo, la necesidad de mantener o no en papel las declaraciones tributarias o facturas electrónicas justificativas de deducciones remitidas electrónicamente, los límites al envío a través de Internet de las declaraciones, los sistemas y procedimientos para garantizar a los contribuyentes la recepción de las declaraciones y su no manipulación tras dicha recepción, la incorporación de encriptaciones o de la firma digital u otros puertos de seguridad a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, la seguridad en la red electrónica, etc.

En cualquier caso, los avances informáticos y tecnológicos están afectando no sólo a los contribuyentes, sino también a la actividad profesional de la asesoría fiscal, puesto que, como ya advertía el Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales⁵¹, la progresiva participación de la Administración tributaria en la ejecución de las liquidaciones debido a su propósito de asumir cada vez más el peso de determinar la deuda en virtud de los datos que obren en su poder, abocará a una reducción del número de declarantes que precisen de asistencia técnica, siendo aún más trascendente el efecto si se lleva a la práctica, en un futuro no muy lejano, la idea de los actuales dirigentes del Ministerio de Hacienda de proponer a los contribuyentes las liquidaciones que se deriven de los datos automatizados de que disponga, dando la oportunidad al ciudadano para que corrija o ratifique la propuesta de liquidación.



⁵¹ LUQUE DELGADO, E., Editorial del Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 37, enero-febrero, 1998, pág. 1.