



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

**LA POSICIÓN DEL USUARIO
DE LOS SERVICIOS DE INFORMACIÓN
EN MATERIA TRIBUTARIA:
EL PROBLEMA DE LAS GARANTÍAS
DE LOS CONTRIBUYENTES ***

Marta Villar Ezcurra

* Las reflexiones que a continuación se hacen tienen su origen en la comunicación que presenté al seminario de Derecho Administrativo, que tuvo lugar en diciembre de 1998 en la Universidad San Pablo-CEU, y que se centró en la nueva noción del servicio público ante las vicisitudes del Derecho Público y Privado.

PALABRAS PREVIAS

Acudir a un homenaje a LÓPEZ MEDEL me parece obligado, singularmente para mí, que tuve ocasión de aprender de él cuando tenía responsabilidades directas en materia de educación. Porque, en efecto, LÓPEZ MEDEL no es sólo un excelente jurista, y sus producciones así lo acreditan, sino además, un obseso de la educación, como instrumento, quizás el más potente, para conseguir un mejoramiento de la sociedad. A ese afán dedicó, quizás, lo mejor de su vida haciéndose acreedor de ese modo al reconocimiento de la sociedad a la que tan eficaz como ardorosamente sirvió. Estudié con LÓPEZ MEDEL en los Escolapios, aunque no coincidí por razón de edad entonces con él en las aulas, beneméritas por tantos y tantos motivos de las Escuelas Pías. Fue bastante más tarde de nuestras respectivas salidas al campo profesional, común del Derecho, cuando tuve conocimiento y trabé amistad con él. Porque, como les sucede a todas las personas cuya bondad brota a raudales, conocer a LÓPEZ MEDEL era y es tanto como apreciarle y admirarle. Ayudó a cuantas tareas de calado fue convocado y aún no ha recibido el reconocimiento que su sacrificio le hizo merecedor. Acudo a esta convocatoria, con un modesto trabajo, fruto de las preocupaciones de mi hija Marta, también Profesora de la Universidad, como le sucede a la segunda generación de LÓPEZ MEDEL, con algún pequeñísimo apunte mío. El tema del servicio público está en efecto en las antípodas de mis quehaceres profesionales, desde hace medio siglo. La especialización, en mi caso el Derecho Administrativo, y de mi hija en Derecho Tributario embota quizás las perspectivas del trabajo que se que ha elegido para contribuir a este Libro Homenaje. Pero aun así, y rindiendo homenaje a quien es autor real y casi total del trabajo, no he querido dejar pasar esta singular ocasión sin que al menos mi nombre figurase en el *Liber Amicorum* de LÓPEZ MEDEL. La gratitud y el afecto sí son efectivos y personalísimos, aunque se propaguen también filialmente.

José Luis VILLAR PALASÍ

La amplitud que actualmente se predica de la noción de servicio público, que excede, en mucho, de la proyección concreta en todos y cada uno de los servicios que integran su concepto¹ nos permite abordar una materia sensible como pocas a los problemas de las garantías de tutela y seguridad jurídica: la materia tributaria. A nadie se le oculta la multiplicidad de deberes materiales y formales que la privatización de la gestión tributaria desplaza a quienes, según la ley, tienen la condición de obligados tributarios, ni la dificultad de desentrañar el sentido de la norma tributaria para aplicarla al caso concreto.

Nos ceñiremos en este trabajo, a anotar aquellas cuestiones que la especialidad de la materia tributaria puede aportar para la construcción de un sistema dotado de mejores garantías para los ciudadanos como usuarios de un servicio informativo de la Administración Tributaria, por cuanto existen cauces singulares propios de la materia. Por ello, en las líneas que siguen no se pretende hacer un examen exhaustivo de las últimas aportaciones de legislación y jurisprudencia de los últimos años, sino tan sólo resaltar las que a nuestro juicio resultan más significativas. Como se verá, algunas de las medidas que ofrece la materia tributaria son plausibles y novedosas. Otras, dejan todavía no pocas dudas sin resolver.

La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes² declara como derecho general de los contribuyentes el de «ser informados (y asistidos³) por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, acerca del contenido y alcance de las mismas»

¹ Que vendría a constituir el sentido estricto, el carácter técnico de la noción. La amplitud conceptual entendemos, viene de la mano de expresiones genéricas y referencias a los «servicios públicos» en la legislación sobre responsabilidad administrativa, legislación comercial y civil sobre suspensiones y quiebras, legislación hipotecaria o en la misma legislación tributaria, por cuanto que determinadas exenciones se conceden a los bienes afectos al servicio público (art. 64 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, LRHL).

² Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. La elección del título de la Ley en contra del propuesto «estatuto del contribuyente» es plausible, pues otra solución hubiera incidido más en los particularismos del Derecho tributario frente al Derecho administrativo.

³ En el ejercicio de la asistencia de la Administración tributaria a los contribuyentes, quedan por resolver los problemas que se deducen de declaraciones erróneas presentadas por los contribuyentes con ayuda del programa PADRE o con asistencia de personal de la AEAT. Entendemos que es necesario favorecer la imputabilidad del fallo o el error desde el inicio de actuaciones, para evitar que la única defensa para el contribuyente diligente sea la presentación de una queja (artículo 15 RD 208/1996) o reclamar por el mal funcionamiento de los servicios públicos (artículo 139 y ss. Ley 30/1992, de 26-11-1992). Por otro lado, entendemos que no debe confundirse el derecho a la asistencia administrativa con el asesoramiento fiscal gratuito.

(artículo 3 a), si bien tal reconocimiento no es novedoso, pues ya venía referido en el artículo 96.3 LGT⁴.

La importancia y el interés en conocer los criterios administrativos de actuación en materia tributaria es indudable, pues si el contribuyente u obligado se acoge al criterio administrativo evita la sanción, pero no en cualquier caso sino *sólo cuando el criterio administrativo se deduce del órgano competente para formularlo y por el cauce adecuado*. En este sentido, el artículo 5.2 de la Ley 1/1998 exime de responsabilidad por infracción tributaria a los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifiestos por la Administración tributaria competente en las *publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas*. Esta disposición junto con la presunción de buena fe reconocida en el artículo 33 de la misma Ley⁵, pueden llevar a entender, con apoyo en el más reciente criterio jurisdiccional⁶ que tampoco son exigibles en tales supuestos intereses de demora, pues el principio de confianza legítima al que se refiere el Tribunal Supremo en múltiples sentencias «ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en *signos externos producidos por la propia Administración* lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa»⁷.

Las manifestaciones en que la Administración tributaria concreta su deber de informar a los contribuyentes y demás obligados tributarios son las siguientes (artículos 5 a 9 de la Ley 1/1998):

- Publicaciones de textos actualizados de Leyes y Reales Decretos en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones.
- Publicaciones de todas las disposiciones aprobadas en el ejercicio.

⁴ Igualmente, con carácter general para los administrados en el artículo 35 g) de la Ley 30/1992 y en el 4 b) de la Ley 6/1997 (LOFAGE).

⁵ Según el artículo 33 de la Ley 1/1998 «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias».

⁶ Según Sentencia del TS de 23-10-1995 (ar. 8903) y del TSJ de Madrid de 18-6-1998 (JT 1998, 875), si bien en ambos casos el retraso en el pago era imputable a la Administración que había liquidado incorrectamente (STS) o incumplido un plazo normativamente previsto al dictar la liquidación (STJMadrid). Entre la doctrina tributarista, apoyan esta tesis GARCÍA AÑOYEROS, BANACLOCHE y GARCÍA DE LUIS.

⁷ STS de 1-2-1990. La importancia de este principio para la actuación de las Administraciones públicas se ha plasmado en su positividad en el artículo 3 de la Ley 30/1992, modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero

- Publicaciones de las consultas y resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.
- Suministro por la Administración tributaria y los Tribunales económico-administrativos del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, con supresión de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refiere.
- Remisión de Comunicaciones de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria a través de:
 - los servicios de información de las oficinas abiertas al público;
 - bases informatizadas donde se contengan dichos criterios (INFORMA⁸, página web de la AEAT⁹).
 - remisión de comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, administrados o fuentes de renta.
- Contestación a consultas tributarias (artículo 107 LGT).
- Adopción de acuerdos previos de valoración.

A nuestro entender, estas medidas refuerzan la seguridad jurídica y la certeza, principios que deben estar presentes en las relaciones tributarias. No obstante, hay que precisar que, por principio, los criterios administrativos carecen de fuerza jurídica vinculante a diferencia de los criterios interpretativos emanados del órgano competente (artículo 18 LGT) y que debe preverse la posibilidad de cambios de criterio administrativo.

Entre los cauces enumerados, pueden distinguirse los servicios de información general de los servicios de información previo requerimiento de los contribuyentes. Y de estos últimos, cabe destacar, por la importancia de sus efectos y por el aumento de garantías que supone para los administrados, los servicios de consultas de los contribuyentes (artículo 107 LGT) jun-

⁸ El INFORMA es una aplicación informática que empezó a funcionar el 1.5.991 con carácter interno para apoyar a las Delegaciones y Administraciones de la AEAT y coordinar los criterios administrativos. Para los usuarios, la base de datos es accesible con dos opciones básicas: Consultas y consultorio. Por medio de la primera se busca si existe respuesta a la pregunta que interesa al usuario. En la segunda, a falta de respuesta, se traslada la pregunta al centro servidor para promover la contestación.

⁹ La página web de la AEAT es accesible desde <http://aeat.tsai.es/aeat> y contiene variada información clasificada en apartados (derechos y garantías de los contribuyentes, direcciones, teléfonos y direcciones de e-mail de Delegaciones y Administraciones, calendario del contribuyente, programas de ayuda e información diversa).

to a la posibilidad de adoptar acuerdos previos de valoración (artículo 9 de la Ley 1/1998). A ambos supuestos nos referiremos a continuación.

Las consultas tributarias constituyen una concreción de la posibilidad contemplada en el art. 35 g) de la Ley 30/1992, que se reconoce a todos los ciudadanos a los efectos de *«obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar»*. Sin embargo, en el ámbito tributario existe un régimen jurídico particular, que básicamente se recoge en el art. 107 de la LGT. La respuesta, sin tener la consideración de acto impugnabile, expresa el criterio administrativo para un caso concreto, que genera unas expectativas al consultante y a terceros, pero que tan sólo en caso de que se predique su carácter vinculante se convierte en auténtico derecho subjetivo.

En cualquier caso, el apartado 7.º del art. 107 LGT es taxativo al impedir la posibilidad de recurso contra la contestación a las consultas, sin perjuicio de la posibilidad de impugnar el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en la misma. El fundamento de la imposibilidad de recurso es la no vinculación del consultante al criterio administrativo sustentado en la respuesta (vid. STS de 1-2-1994, Resoluciones del TEAC de 22-4-1984 y 23-6-1993), aunque a favor de la impugnación de las respuestas de la Administración en las consultas de respuesta vinculante, se ha pronunciado parte de la doctrina (GONZÁLEZ PÉREZ, MARTÍNEZ LAFUENTE, FALCÓN y TELLA) así como el Consejo de Estado en su Dictamen de 30-6-1988, en el que se afirmaba que *«la contestación a una consulta vinculante es un acto final en el sentido procedimental, un acto que pone fin al procedimiento de consulta. Es, a juicio del Consejo, un acto administrativo»*.

Las consultas tributarias se introdujeron en nuestro ordenamiento jurídico-positivo por el artículo 14 de la Ley de 26 de julio de 1922 y en 1963 se recogen en la Ley General Tributaria. La historia normativa de las consultas tributarias pone de manifiesto constantes devaneos (1963, 1975, 1985, 1995) que giran, fundamentalmente, en torno a la conveniencia de que la respuesta vincule o no a la Administración. En la actualidad, la LGT dedica su artículo 107 a regular el régimen de las consultas tributarias, que se complementa por el RD 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria. Por su parte, el artículo 8 de la Ley 1/1998, introduce, como novedad, un plazo máximo de 6 meses para evacuar la respuestas vinculantes, novedad relativa pues este plazo resultaba impuesto por norma

de inferior rango (artículo 13 del RD 404/1997). Conforme al artículo 107 LGT están legitimados para promover el procedimiento de consulta tributaria, los sujetos pasivos y demás obligados tributarios, los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales, organizaciones profesionales y federaciones, siendo el órgano competente para evacuar la respuesta la Dirección General de Tributos (DGT). En el escrito de consulta debe constar: los antecedentes y circunstancias del caso, las dudas sobre la normativa tributaria aplicable y los demás datos y elementos que puedan contribuir a la formación de juicio de la DGT.

Las respuestas vinculantes se dan en supuestos tasados (apartados 4 y 5 del art. 107 LGT) y obligan si se emiten por el órgano competente a todos los órganos de gestión de la Administración tributaria (artículo 14 del RD 404/1997)¹⁰. La regla general, por contra, es que la respuesta no vincula a la Administración pero si el consultante se atiene a ella *«no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes»* (apartado 2 del artículo 107 LGT), lo que no es sino expresión de la ausencia de responsabilidad para el caso en que se elija, entre las posibles, una interpretación razonable de la norma (artículo 77.4, d) LGT), que también se ampara en el artículo 5.2 de la Ley 1/1998, que antes hemos citado y según el cual *«en los términos establecidos por las leyes, quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente, en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración»*.

Se ha criticado por la doctrina (GARCÍA AÑOEROS, PONT MESTRES y PONT CLEMENTE, MARTÍN QUERALT, LOZANO, CASADO y TEJERIZO) el que la LGT restrinja a casos tasados el carácter vinculante de las respuestas de la Administración tributaria, pues para el «contribuyente medio» tiene escasa transcendencia práctica el acudir a la consulta, ya que no genera absoluta seguridad jurídica si los órganos gestores de la Administración pueden apartarse del criterio emitido por el órgano directivo que emitió la contestación.

¹⁰ Así, la AEAT no podrá ampararse en su distinta personalidad jurídica para no acatar las decisiones de la DGT. Y para los tributos cedidos, las contestaciones emanadas del Estado o de la Comunidad Autónoma (según se trate de interpretación de normativa estatal o autonómica —artículo 14 de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos—) vinculan a ambas Administraciones. En cuanto a los tribunales, éstos pueden apartarse del criterio sostenido en contestaciones vinculantes a consultas tributarias, pero no pueden empeorar la situación de los consultantes (prohibición de *reformatio in peius*).

Es importante advertir, que si se modifica la normativa o en caso de que «exista jurisprudencia del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo aplicable al caso» (artículo 14.º1 RD), la respuesta deja de ser vinculante, y a instancia del interesado el órgano competente procederá a rectificar la contestación evacuada al mismo. A este respecto, el RD acota la terminología del artículo 107 LGT que menciona los cambios en la «**jurisprudencia**» sin más, y puede entenderse que la acepción legal hace referencia no a la «doctrina legal» sino a los criterios consolidados, «ya sea en una única sentencia del Tribunal Supremo o en pronunciamientos paralelos de los Tribunales Superiores de Justicia» (QF número 9/1997, pág.7).

Llegados a este punto, la pregunta que podemos hacernos es **¿aprovecha a terceros la respuesta administrativa a las consultas?** Puede afirmarse, con carácter general, que la respuesta a las consultas tributarias sólo aprovecha a los consultantes. Sin embargo, constituye la manifestación de un criterio administrativo a propósito de la interpretación aplicativa de una norma tributaria, por lo que se la relaciona con las circulares o con las órdenes interpretativas del Ministro de Hacienda, a pesar de la diferente función de cada institución, la una, dar seguridad jurídica a quien consulta, las otras unificar los criterios interpretativos de la Administración. Mientras que el régimen de las consultas tributarias está configurado sobre la pretensión de un pronunciamiento administrativo sobre la calificación de un supuesto de hecho que interesa al consultante, a modo de anticipo de una futura liquidación tributaria, las normas interpretativas expresan el criterio administrativo en abstracto.

El artículo 14.2 RD 404/1997 niega la vinculación «*en relación con personas, actividades o supuestos distintos de los contemplados en la consulta*», lo que parece que encuentra su razón de ser en la complejidad y singularidad de las materias. Pese a ello, entendemos que si existe una rigurosa identidad sobre los aspectos que han sido objeto de respuesta vinculante, cabe sostener la ausencia de responsabilidad tributaria, sobre la base del artículo 77.4.d) LGT, en relación con el artículo 5.2 de la Ley 1/1998, aunque los Tribunales hayan sido hasta ahora muy reacios a admitir la extensión de la eficacia de las respuestas vinculantes (vid. STS de 7-5-1994). Esta solución sería congruente con la insistencia en el derecho a la información de los contribuyentes que la Ley 1/998, reconoce en varios de sus preceptos y con la publicación de las consultas tributarias por parte de la Administración. Además, es defendida desde la doctrina con distintos argumentos (FALCÓN y TELLA, PÉREZ ROYO, FENELLÓS PUIGCERVER).

Otras dudas se plantean en relación a las distintas hipótesis dependiendo de si la respuesta vincula o no a la Administración, si la Adminis-

tración contesta o silencio y según sea la actuación subsiguiente de los órganos de gestión de la Administración, que a nuestro juicio son las siguientes:

a) Contestación expresa en materia vinculante seguida por el particular:

La Administración en este caso, sólo podrá comprobar si no han sido alteradas las circunstancias que se expresaron al consultar, pues la actuación del consultante habrá seguido el criterio administrativo.

b) Contestación expresa en materia vinculante no seguida por el particular:

Si la Administración gestora actúa, tendrá que aplicar necesariamente su criterio, momento en el que el contribuyente podrá recurrir el (ahora sí) acto administrativo para defender su distinto criterio interpretativo, pero la disparidad de criterios no impide que sea aplicable la exención de responsabilidad si el criterio de contribuyente es interpretación razonable (artículo 77.4.d) LGT y STS de 5-3-1993).

c) Contestación expresa en materia no vinculante, que el contribuyente sigue:

Se evita responsabilidad por ilícitos, si la Administración cambia el criterio. Podrá sostenerse incluso la no procedencia de intereses de demora (SAN de 23-4-1996, y del TS de 10-7-1996, TS de 23-10-1995 y del TSJ de Madrid de 18-6-1998), pues la culpa por retraso no es del contribuyente sino provocado por la Administración al emitir un criterio equivocado.

d) Silencio administrativo:

Ante la falta de respuesta administrativa, el contribuyente puede optar por declarar según su criterio o incluso no declarar a la espera de la respuesta administrativa debida aunque haya transcurrido el plazo máximo fijado por ley (6 meses en materia vinculante). Entendemos que en estas circunstancias, el contribuyente puede alegar frente a una actuación administrativa siguiendo otro criterio, derecho a la exención de responsabilidad. La Resolución del TEAC de 6-3-1984, así lo entendió cuando afirmaba que el contribuyente actuó *«con arreglo a las instrucciones que se le dieron por la Administración, en cuanto que, dado que éstas fueron ninguna, ninguna también es la forma de tributación»*. Para materias vinculantes, el artículo 13 RD afirma que *«la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expre-*

sados por el consultante en el escrito de consulta, no determinará efectos vinculantes para la Administración Tributaria. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido la contestación, el órgano competente comunicará al consultante esta circunstancia, advirtiéndole de que el transcurso del plazo no exime a la Administración de resolver expresamente la consulta formulada».

También podemos plantear si existe responsabilidad si la Administración se aparta de su respuesta con criterio menos favorable para el contribuyente. El artículo 139 de la Ley 30/1992, establece que *«los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualesquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que aquella lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos»*, explicitando la reacción resarcitoria prevista en el artículo 106.2 CE. La duda que surge entonces es si el cambio de criterio administrativo cuando el contribuyente actúa según contestación administrativa, y sin darse cambios en las circunstancias o antecedentes consultados, o en la normativa aplicable o criterio jurisprudencial (según permite el artículo 107 LGT), puede legitimar a éste para exigir responsabilidad patrimonial a la Administración por su incongruencia.

La STS de 6-6-1990 dio una respuesta negativa, aunque en otros casos —en materia urbanística (STS de 6-3-1985, 5-11-1984, 29-10-1982), de pensiones (STSJ Madrid, de 11-12-1991) en que también se acude a las consultas no vinculantes a la Administración—, han prosperado las demandas de responsabilidad. Entendemos que el supuesto genera responsabilidad (seguimos a GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO, o MATA SIERRA) pues nos encontramos ante el desempeño de un servicio público que por otorgar una información errónea o por apartarse arbitrariamente de sus precedentes, provoca la exigencia de responsabilidad si se cumplen los requisitos legales para ello. Esta solución sería una forma de hacer efectivo el principio de confianza legítima en los poderes públicos ante la imposibilidad de impugnar las contestaciones a consultas tributarias.

Por último, hemos adelantado que nos parece una medida garantista la posibilidad de llegar a los acuerdos previos de valoración, en los términos previstos en el artículo 9 de la Ley 1/1998, cuyo régimen legal se describe mediante el cuadro que sigue:

| Solicitud de valoración fiscal de: | Requisitos | Respuesta | Efecto |
|--|---------------------------------------|---|--|
| Rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible. | Por escrito. | Por escrito. Si hay silencio, aceptación de valores propuestos. | Vincula a la Administración por 3 años |
| Sólo si está prevista en la ley o reglamento propio del tributo. | Antes de realizar el hecho imponible. | Indicación del carácter vinculante. | Salvo cambio legislativo o variación significativa de las circunstancias económicas. |
| Casos: planes amortización, fusiones, subcapitalización, operaciones vinculadas, criterios de imputación temporal, etcétera. | Con propuesta de valoración. | No es impugnable. | |

No obstante, para la Administración queda abierta la posibilidad de comprobar los elementos de hecho y circunstancias declaradas por el contribuyente. Finalmente, el artículo 25 de la Ley 1/1998, establece la posibilidad de obtener de la Administración una **valoración de bienes inmuebles por la Administración**, previa solicitud del interesado sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a adquirirse o a transmitirse. Sin perjuicio de que tales valores puedan comprobarse por la Administración, si el interesado sigue el criterio administrativo **«no incurrirá en ningún tipo de responsabilidad»**. Entendemos que cabe defender que no se aplicará la presunción de la antigua DA 4.ª de la Ley de Tasas, inserta actualmente en el texto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Según Instrucción 9.º/1998, de la AEAT, en cada Delegación especial existirá un registro al que deberán incorporarse todas las valoraciones efectuadas por los órganos dependientes de dicha delegación, y se incorporarán los valores a la base de datos nacional. Con esta medida entendemos se abren a los contribuyentes mayores vías de obtener seguridad jurídica impositiva a efectos de las operaciones de transmisión de inmuebles.

Terminamos estas notas, haciendo mención a otra suerte de problemas que se presentan a los administrados como usuarios de los servicios

de información de la Administración tributaria. Son los que se plantean desde la vertiente del *carácter reservado de los datos* con que cuenta la Administración. La normativa tributaria ha incrementado el número de disposiciones que disciplinan el tema, pues en gran medida la Administración tributaria actúa con bases informáticas¹¹. El sistema de responsabilidades de orden penal y administrativo, para el personal que incumpla el deber de sigilo constituye una importante garantía para los administrados. No obstante el carácter reservado de los datos, el artículo 18 de la Ley 1/1998, permite el acceso a los registros y archivos administrativos, aunque otras normas (LORTAD) recortan la eficacia generalizada en el acceso. Los tribunales vienen pronunciándose sobre estos problemas contrastando la información facilitada a terceros con el derecho a la intimidad (STSJ Valencia, de 7-11-1995 o STS de 5-6-1995), pero también valorando si en el caso concreto los datos solicitados afectan a la esfera reservada de la vida personal, no produciéndose esta circunstancia si se requiere información sobre el pago de un tributo en particular (STJ Cataluña de 14-5-1996). La negativa a la solicitud de información debe motivarse suficientemente, para permitir la impugnación. En todo caso, la falta de previsión desarrollando el artículo 31.7 de la Ley 30/1992 sobre el acceso a la información registrada o archivada dejan al contribuyente en una débil posición.

En definitiva, los servicios de información administrativa en materia tributaria adolecen de la misma indefinición en materia de garantías, para los ciudadanos, que en otras áreas del Derecho público o privado. Las soluciones de las novedades legislativas aportan importantes avances para el sistema, en tanto que vienen a paliar los efectos de una normativa fiscal cambiante y con notable inseguridad jurídica. Pero estimamos que el esfuerzo normativo y jurisdiccional no es suficiente para garantizar la bondad de un sistema tributario basado en el desplazamiento de gran parte de la gestión tributaria hacia los contribuyentes.

¹¹ Aunque desde la creación de la Agencia de Protección de Datos, se ha dado un salto cualitativo hacia una protección más efectiva.