

EL DESARROLLO DEL RESGUARDO FISCAL DEL ESTADO

SANTIAGO MACARRON PEREZ

Teniente coronel de la Guardia Civil
Jefatura Fiscal y de Fronteras

JUAN J. ZORNOZA PEREZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

ENRIQUE ORTIZ CALLE

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

El presente estudio es el resultado de una ayuda concedida por el Instituto Universitario de Estudios de Seguridad "Duque de Ahumada" para el desarrollo de un informe técnico sobre el "Resguardo Fiscal del Estado".

INTRODUCCION

El ordenamiento jurídico español prevé una función administrativa denominada "Resguardo Fiscal del Estado". Este reconocimiento normativo, que tiene lugar (entre otras muchas disposiciones) en la Ley Orgánica 2/1986, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, no ha sido objeto de un acabado y preciso desarrollo posterior, como seguramente hubiera sido de esperar. Ese déficit de desarrollo normativo es de lamentar porque produce, según tendremos ocasión de poner de manifiesto en este informe, considerables problemas de coordinación y eficacia administrativas en la persecución del fraude a la Hacienda Pública. Porque justamente es la protección de los recursos financieros y de los caudales públicos canalizados a través de los diversos presupuestos de las Administraciones el contenido material de esa función de Resguardo Fiscal.

Una noción de Resguardo Fiscal cuyos perfiles jurídicos se aclaran al estudiar su desarrollo histórico desde la Hacienda del Antiguo Régimen, pues ya tan tempranamente las normas se referían a la organización y a las actividades propias del Resguardo. A partir de esa introducción histórica, pero también arrancando de la interpretación lógica y sistemática del Derecho vigente, se obtiene una imagen completa del Resguardo que supera con mucho la tradicional función de control y protección de los intereses de la Hacienda Pública en las Aduanas, para extenderse, como luego se demostrará, al conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, en su sentido más amplio y tomando prestada

la definición de Hacienda Pública del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria.

Una vez enmarcada la función de Resguardo en su contexto histórico y normativo, la última parte del informe tiene un carácter más prospectivo o, si se prefiere, de política legislativa. Se trata, en definitiva, de realizar una modesta contribución consistente en trazar las líneas maestras de lo que podría ser ese desarrollo normativo preciso y claro –desarrollo hoy ausente– de las competencias del Resguardo Fiscal del Estado; saliendo al paso de la contradicción que supone reconocer jurídicamente, de modo inequívoco, una función administrativa, y posteriormente no dotar los instrumentos jurídicos adecuados para desarrollar esa función en coordinación con otras instancias de la Administración pública –nos referimos, en especial, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria– que realizan actividades conexas porque se proyectan sobre un mismo sector de la realidad social.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL CONCEPTO DE RESGUARDO

La Hacienda en el Antiguo Régimen.

La monarquía del Antiguo Régimen se sustenta, en palabras de Artola (1), sobre una Hacienda que transparenta la organización social y la del Estado de esa época histórica. Lo primero se manifiesta en la desigualdad ante el impuesto, concepto que debemos entender como diferencia legal en la obligación de contribuir. Lo segundo, en la conservación de sistemas fiscales diferentes en cada territorio, con la común característica de ser los agregados los sometidos a menores cargas. A todo esto hay que añadir la existencia de una fiscalidad paralela e independiente por completo de la de la monarquía. Nos estamos refiriendo a la Iglesia, que había conseguido que el Estado aceptase la existencia de una fiscalidad ajena y en buena medida más rentable que la suya (2). El resultado de la combinación de estos elementos, según señala Artola de manera muy gráfica (3), era una Hacienda real estrictamente limitada en sus posibilidades de acción, limitación que llevó a las coronas mejor dotadas a la bancarrota y a

los monarcas con menores recursos al patíbulo.

En relación con esa desigualdad, conviene recordar la pluralidad de reinos existentes durante la monarquía de los Reyes Católicos, que se refleja en la determinación de ámbitos económicos y fiscales diferenciados. Así, en tanto los reinos que integran la Corona de Castilla, cuya enumeración encabeza las pragmáticas y cédulas que los Consejos publican, no son más que divisiones administrativas, simple recuerdo de las circunscripciones de la Reconquista, sin ningún tipo de instituciones específicas; los reinos de la Corona de Aragón, Navarra y las provincias vascas constituyen territorios separados por líneas aduaneras frente a Castilla o los unos frente a los otros (4).

Pero el mantenimiento de esa desigualdad fiscal no impide que los sistemas fiscales de los sucesivos territorios que a lo largo del tiempo fueron incorporándose a la monarquía española tuvieran características muy semejantes. De manera que las rentas de cada corona procedían, en primer lugar, del patrimonio real, aunque en una cuantía bastante insignificante; en segundo término, de las regalías que permitían gravar el comercio exterior y estancar los mineros; y, en tercer lugar como fuente de ingresos más relevante, de los servicios votados por las Cortes. En relación con dichos servicios, en el comienzo de las sesiones de las Cortes el rey o su representante exponía los puntos más significativos de su política exterior y solicitaba un servicio o donativo que habitualmente se fijaba después de negociaciones con frecuencia laboriosas. Subrayemos, en cualquier caso, la dependencia de la corona frente al reino, término que significa lo mismo que Cortes a la hora de conseguir nuevos recursos; para cuya obtención, y dado que los procuradores en Cortes no contaban con medios financieros suficientes, era precisa por lo general la creación de nuevas contribuciones, habitualmente de impuestos sobre el consumo. Y como el reino no tenía autoridad para exigir tales contribuciones, se necesitaba que el rey promulgase los correspondientes Decretos, sin los cuales los particulares se hubiesen negado a pagar.

En definitiva, puede decirse que impuestos (5) ya hubo en los reinos de Castilla, León,

Aragón y Navarra, donde sus reyes idearon y establecieron el pago de los derechos de puertos "secos y mojados". Asimismo, los árabes lo tuvieron reglamentado mediante el *almojarifazgo* (6), tributo mantenido y aceptado luego por Fernando III el Santo, a partir de la conquista de Sevilla en 1248. Años más tarde, su hijo Alfonso X el Sabio extendió en todos sus dominios a sus *almojarifes*, cuyas atribuciones reglamentó en el Código de las Siete Partidas. El almojarifazgo era el impuesto obligatorio que se satisfacía por los géneros que, indistintamente, se importaban o exportaban; y almojarifes, los funcionarios públicos, oficiales y ministros encargados del cobro del impuesto. Con anterioridad a los Reyes Católicos no se concedió en Aragón gran atención al cobro de los impuestos, hasta que es redactada el Acta de Navegación, por la que se logra un gran beneficio en este sentido.

Otra conclusión que a los efectos de este trabajo nos interesa destacar es que el sistema fiscal del Antiguo Régimen estaba basado en la imposición indirecta sobre el consumo. Este sistema tenía la virtualidad de eximir a los terratenientes, clase dominante de la población, de cualquier tipo de contribución sobre la renta o sobre el patrimonio. Los bienes de consumo, tanto nacionales como extranjeros, libres o monopolizados, eran la materia imponible universal. En suma, las formas específicas de este tipo de contribución son el impuesto sobre el comercio interior, del que la *alcabala* (7) o diezmo de las rentas es la figura más conocida; la tasa sobre los artículos sometidos al monopolio como la sal, tabaco, etc.; y, finalmente, los derechos sobre el comercio entre los reinos de la monarquía y el de ésta con el extranjero, esto es, aduanas. Las rentas ordinarias que incluyen todas las partidas citadas y algunas otras de la misma naturaleza y menor importancia se completaban con las contribuciones eclesiásticas y los servicios votados por las Cortes de los distintos reinos.

En una organización de la Hacienda Pública de estas características, sustentada por el lado de los ingresos en unas figuras tributarias rudimentarias que gravaban básicamente cierto géneros de consumo y el tráfico de mercancías, cabe destacar impuestos como los "*millones* (8) y *cientos*; *el impuesto castellano*

por el consumo de carne, aceite, vinos y otros alimentos; tercias reales (9) *o dos novenas partes de los bienes eclesiásticos; remesas de Indias, décimas, montazgos, portazgos, pontazgos, barcajes, moneda forera o reconocimiento de la autoridad real, que había de pagarse cada siete años; impuestos sobre salinas, lanas, rentas eclesiásticas, de excusado, de subsidio, etc.*".

En un intento de resumir las anteriores ideas, podría señalarse que la fiscalidad en la España del Antiguo Régimen se caracteriza por combinar los siguientes elementos:

a) La existencia de Haciendas separadas para la Corona de Castilla, cada reino de la de Aragón así como para Navarra.

b) El reconocimiento de regímenes fiscales diferenciados por razón de las personas –nobles, eclesiásticos– y del territorio –provincias vascas, reino de Granada.

c) La profusión de figuras fiscales de todo tipo y de muy distinta importancia económica, especialmente en Castilla, con la consiguiente confusión de quien pretende llegar a conocerlas todas.

Alguna mención debe hacerse a los dos tipos de deuda que conoció la monarquía del Antiguo Régimen, a saber: los préstamos a corto plazo que es uno de los aspectos característicos de los llamados "asientos", y la deuda, teóricamente amortizable pero que la práctica hizo perpetua. Los juros constituyen la primera deuda pública, y aunque tienen un origen medieval, su desarrollo corresponde a los Austrias, aunque el último de ellos apenas si acudió a este tipo de operaciones. Los vales reales, cuyo período de emisión coincide con las dos últimas décadas del siglo XVIII, representan la nueva deuda pública. Entre una y otra se dio una época poco conocida, representada por las deudas reconocidas de Felipe V, las cuales tuvieron una incidencia mucho menor sobre la Hacienda (10).

El Resguardo en la Hacienda del Antiguo Régimen.

Entrando en el análisis de la materia organizativa que aquí interesa, la gestión de la

Hacienda real estuvo a cargo de un conjunto limitado de empleados, de modo que sólo a partir del siglo XVIII se sentaron las bases de una Administración racionalizada y con medios adecuados para la tarea a realizar. El Consejo de Hacienda que surge en el siglo XVI, al igual que sucede con los restantes Consejos, intervenía en la determinación de la política fiscal y aduanera mediante las consultas que sometía al rey y que, una vez sancionadas, constituyen la legislación de la Hacienda. Las Contadurías fueron las primeras oficinas de la Administración y se repartieron en dos: la de valores, que se cuidaba de la administración y la contabilidad; y la de distribución, a través de la cual se aplicaban los recursos de la Hacienda. Dado lo exiguo de sus efectivos y la carencia de una mínima organización territorial en Castilla, y de su falta de competencia en los territorios forales, se limitaron, con mayor o menor eficacia, a seguir la marcha del procedimiento fiscal cuya gestión corría por otras manos. Concretamente, para la recaudación de estos impuestos fue utilizado durante siglos el sistema de arriendo, práctica objeto de censuras, pues los rematantes carecían por lo común de escrúpulos, y estaban más atentos a su propio enriquecimiento que al robustecimiento del Tesoro (11).

Epoca (12) dorada de este procedimiento fueron los siglos XVII y XVIII, cuando el rematante, mediante pública subasta y pago de una fianza, adquiría con exclusividad el derecho al cobro de un determinado impuesto en una zona, distrito o región. Como medio coercitivo contra los morosos, los arrendadores estaban autorizados para organizar, a sus expensas, partidas de gente armada denominadas rondas, que pertenecían cada una a un *Resguardo* distinto, muy *interesadas* en recaudar el impuesto en cuestión a través de cualquier procedimiento. Hubo tantas rondas como arrendadores, y tantos de éstos, por comarca o provincia, como impuestos. La recluta de estos agentes fue muy discutible, lo que justifica que tanto los arrendadores como su personal auxiliar "*constituyesen* —según De las Casas (13)— *una plaga mucho más terrible y temible para los contribuyentes que otra calamidad pública cualquiera*". Siendo ello así que la corrupción e ineficacia del procedimiento obligó a los gobernantes a emplear, en ocasio-

nes, a tropas del Ejército, tanto para perseguir a los defraudadores y contrabandistas como a rematantes y recaudadores.

Otro hito histórico se sitúa en 1773 (14), cuando Felipe V publica la primera ley de Aranceles, reformada en 1784 por Carlos III, al crear la Dirección de Rentas y nombrar funcionarios suficientes para la observancia de una incipiente legislación fiscal. Desde 1749, las rentas generales se habían administrado directamente por la Real Hacienda, dependiente del Estado y siendo, por tanto, casi totalmente abandonado el sistema de contratos, dándose así origen al establecimiento de un personal profesionalizado; sin embargo, los resultados no correspondieron a las esperanzas. Muchos funcionarios siguieron conducta similar a la de los antiguos alcabaleros, adquiriendo las irregularidades *carta de costumbrismo*.

Campomanes para sanear la Real Hacienda estableció nuevas contribuciones, como fueron la real única, el equivalente y talla, catastro, cuarteles de Madrid, papel sellado, paja y utensilio, giro real, renta de tabacos, etc., controladas desde el 5 de diciembre de 1779 por el Resguardo General de Rentas, nuevo organismo que absorbió a todos los anteriores, con excepción del marítimo, ejerciente de la vigilancia en puertos y puntos de la costa habilitados para la carga y descarga de mercancías. En 1801, el Resguardo Marítimo se integra en el General, aunque por escaso tiempo. Antiguos fueros de la Armada consiguieron recuperarlo para sí el 21 de julio de 1802.

Terminada (15) la guerra de la Independencia, volvieron a funcionar las Rondas, dictándose con tal motivo la Real Instrucción de 16 de abril de 1816 que disponía dependiesen de los Intendentes de provincia y por tanto de la Dirección General de Rentas, hasta que en 1820 se mandaron organizar los Resguardos: uno militar para costas y fronteras, y otro sedentario para el interior; dependientes ambos de un solo centro, que era la mencionada Dirección de Rentas. Al poco tiempo quedaron otra vez refundidos en uno solo en las mismas condiciones del año 1816, hasta que en 1823 fue disuelto el Resguardo a consecuencia de la caída del sistema constitucional. Nuevamente se restableció la unidad de los Resguardos, mas antes de llevarla a cabo,

se formaron por Real Orden de 17 de febrero de 1825 columnas de Infantería y Caballería dedicadas a la persecución del fraude y dependiendo de los capitanes generales que, con un asesor, tramitaban las causas de contrabando en el término de veinticuatro horas.

La imperiosa (16) necesidad de afrontar resueltamente los problemas de fraude y orden público tuvieron su primer y definitivo paso con el Real Decreto de 13 de mayo de 1827, durante el breve Gobierno presidido por González Salmón, por el que se ordenaba: *"Que por el Ministerio de la Guerra se procediese a la creación de una fuerza especial, separada del Ejército, que velara por los caminos, que asegurara la tranquilidad del reino, hiciese respetar la justicia y persiguiese o contribuyese a la persecución de los defraudadores de la Real Hacienda"*, y por Real Decreto de 9 de marzo de 1829 se creó el Cuerpo de Carabineros de Costas y Fronteras, poniendo a su frente con el cargo de Inspector al Mariscal de Campo don José Ramón Rodil, que recibió el encargo de su organización y le puso en disposición de cumplir su cometido, no obstante las grandes dificultades con que tropezó y supo vencer, por haber funcionado en el interior otro llamado *Resguardo Civil* que se creó en 2 de julio del mismo año y cuya dependencia era en la Dirección General de Rentas. El Cuerpo organizado por el Mariscal Rodil dependía del Ministerio de la Guerra.

Por Real Decreto de 25 de noviembre de 1834 (17) se dispuso que el Cuerpo tomase el nombre de *Carabineros de la Real Hacienda*, perdiendo su fuero de Guerra y pasando sus jefes, oficiales y tropa a ser empleados de dicho Ministerio; si bien conservó su misma organización anterior de compañías y secciones, pasando su Inspección a la Dirección General de Rentas Estancadas, la que se auxiliaba de un jefe, un capitán, tres tenientes y dos subtenientes de la Inspección suprimida.

No debió, sin duda, dar los mejores resultados esta nueva organización, cuando en 2 de junio del siguiente año se mandó hacer un ensayo de organización militar en la Comandancia de Madrid para, en vista de él, reorganizar de nuevo militarmente todas las del Cuerpo de la manera que luego mandó el Reglamento aprobado en 31 de agosto de 1838, quedando nuevamente sujeto a la disci-

plina militar, si bien con la sola dependencia del Ministerio de Hacienda. De manera que en 1844, por Decreto de 15 de mayo, pasa a depender en cuanto a organización, régimen y disciplina del Ministerio de la Guerra y del Ministerio de Hacienda en lo relativo al servicio y percibo de haberes. En el contexto de esta integración, por Real Decreto de 31 de enero de 1854 se suprimen en Cataluña el Cuerpo de Aduanas, el Resguardo Especial de Sales y las Rondas Volantes, asumiendo las misiones que éstos desempeñaban el Cuerpo de Carabineros del Reino.

El último hito histórico se sitúa, por fin, en el año 1940, momento en que el Cuerpo de Carabineros se integra en el de la Guardia Civil, asumiendo esta última las funciones de persecución del contrabando y del fraude que tenía encomendadas el primero.

Anexo normativo sobre organización y competencias del Resguardo Fiscal del Estado

Nos parece de interés reunir en el siguiente anexo, a modo de recopilación, aquellas normas e instrucciones relativas a la figura de los Resguardos, entre las que se han de destacar:

- Real Decreto de 22 de agosto de 1787, que contempla las Juntas Provinciales para el Gobierno de los Resguardos (Archivo Histórico Nacional, cons. lib. 1494, núm. 16).
- Instrucción de 27 de agosto de 1787 sobre el Resguardo.
- Real Instrucción de 8 de junio de 1805 en que se prescribe el modo de proceder en las causas de fraude de la Real Hacienda y se señalan las penas en que incurren los defraudadores, cuya observancia se encarga en los artículos 15 y 16 del capítulo 15 de la Ley General de Renta, de 16 de abril de 1816, que queda inserto, y Real Orden de 9 de julio de 1802 a que se refiere el artículo 22 del mismo capítulo. Se destacan estos artículos:
 - I. *Luego que se aprehende el fraude en embarcación, en el campo, o en poblado, se provera auto de oficio por el Visitador o Cabo de ronda aprehen-*

sor, refiriendo el cuando, y mandando hacer justificación de él, depositar la cosa o género aprehendido, reconocerla por perito y que el Escribano de fe de la aprehensión y de sus circunstancias, si se halló a ellos.

- III. Conformando las deposiciones con el acto de oficio, a consecuencia de él se mandará poner el género en la administración más inmediata, y declararán los Vistas o peritos nombrados si es género de fraude; y después se pesará, medirá o contará el género, y se hará su valoración por los mismos peritos, quedando de todo en los autos.
- XXII. En los fraudes de Rentas provinciales, de generales ó aduanas, de géneros estancados y de prohibido comercio, siempre que el valor de los que fueron aprehendidos con el importe de la multa que deba imponerse, según su clase, no exceda de mil reales...
- XXV. En todos los demás fraudes de cualquiera naturaleza y entender que sean, se formará causa criminal...
- XXVIII. A los extractores de plata y oro, ya sea en barras, polvo, alhajas, monedas del cuño de estos Reynos, ó de otro qualquier título, se les impondrá...
- XXXIII. En las Rentas provinciales de alcabalas y cientos se observarán puntualmente las penas preventivas por la leyes de estos mis Reynos; y en los fraudes contra las Rentas y servicios de Millones se impondrá a los Defraudadores...
- XXXV. A los que sembraran, molieran, fabricaran en sus tierras o casas tabaco o qualquiera otro género estancado y de ilícito comercio...

• Ley Penal de 1810:

En su exposición de motivos dice: "Con tal objeto se ha erigido una doble barrera contra las operaciones de contrabando y defraudación que se intenta ejecutar por todas las fronteras de mar y tierra con la organización del Resguardo marítimo y del Cuerpo Militar de Carabineros de Costas y Fronteras".

Título primero.

Son objeto propio y exclusivo de las disposiciones de esta Ley los delitos de fraude contra la Real Hacienda de las especies siguientes:

1. El contrabando
 2. La defraudación en el pago de las contrataciones reales.
- Capítulo XV de la Administración General de Rentas de 16 de abril de 1816 sobre "facultades y obligaciones de los Jefes y subalternos de que se componen los Resguardos terrestre y marítimo de España".
 - **Artículo primero.** Un solo Resguardo terrestre en cada provincia ha de atender al servicio de todas las rentas Reales; habrá también Resguardo de mar en los puertos para el mismo objeto; y su número y clase se designará en los reglamentos.
 - **Artículo tercero.** Los Comandantes y guardas mayores serán Gefes de los resguardos de mar y tierra en sus respectivas provincias con subordinación a los Administradores generales de rentas.
 - **Artículo cuarto.** La actividad con que debe obrar este cuerpo en la persecución del contrabando exige que las providencias para lograr este objeto se acuerde en las Juntas a que deben concurrir los Administradores y Contadores en la habitación de los Intendentes...
 - **Artículo quinto.** La distribución de la fuerza para que cada renta esté servida según exige la localidad se acordará en la junta; pero los Gefes del resguardo podrán alterarla momentáneamente cuando la reunión de Contrabandistas si otros motivos les obligue a perseguirlos en puntos distintos.
 - **Artículo séptimo.** Los Gefes del resguardo se entenderán en la correspondencia oficial con los Administradores generales de aduanas y tabaco en los puertos, sin perjuicio de que los

Administradores de las otras rentas enteren en la junta de las novedades ocurridas durante el tiempo que hubiese mediado de una a otra: en las provincias interiores y en los de la frontera donde no haya aduana en las capitales, se entenderán con los Administradores de rentas provinciales y estancados.

- **Artículo catorce.** *Han de tomar un conocimiento exacto de la costa y pueblos que respectivamente han de resguardar; instruirán de los puntos esenciales por donde se hace el fraude; de los pueblos cuyos naturales son más propensos a él; de los sitios a que acostumbra concurrir; y de los medios y ardidés de que se valen para cometerlo, teniendo cuidado y vigilancia con los que, según noticias, se emplean en el contrabando para el oportuno remedio.*
- **Artículo veinticuatro.** *Han de visitar frecuentemente las tercenas y los estancos de tabaco, asegurándose de que por los empleados en ellos se cumplen las obligaciones que respectivamente les están impuestas; la misma diligencia practicará con relación a los demás efectos estancados en los fieltos, tercenas y estancos.*
- **Artículo treinta y uno.** *Contribuirán al cumplimiento de las disposiciones que tomen las juntas de sanidad, y cooperarán a evitar la introducción de libros extranjeros, cartas y pliegos con que se defrauda la renta de Correos.*
- **Artículo treinta y seis.** *De las causas civiles y criminales de los empleados en el resguardo, siempre que dimanen de incidencias en el servicio de las rentas, conocerán, con inhibición de todo Tribunal, los privilegiados de las subdelegaciones de Rentas con las apelaciones al Consejo Supremo de hacienda.*
- **Artículo cincuenta y cinco.** *Los Jefes de los buques del resguardo marítimo darán frecuentes avisos a los comandantes y partidas del de tierra de las embarcaciones que observen y su rumbo, especialmente de los respectivos, y de todo lo demás que convenga*

para asegurar las aprehensiones en tierra de los desembarcos de géneros y defraudados sino se realizaran en el mar.

- **Artículo cincuenta y nueve.** *Por ningún motivo deben los empleados del resguardo componer, remitir ni disimular fraude ni delito de los que previenen las Reales órdenes, baxo la pena de privación de empleo y otras arbitrarias.*
- Real Orden de 16 de febrero de 1835 que aprueba la Instrucción que ha de observar el Cuerpo de Carabineros de la Real Hacienda y los buques guardacostas en todas las atenciones de su servicio.
De esta Instrucción cabe destacar los siguientes artículos:
 - **Artículo primero.** *La fuerza de que consta este Cuerpo tiene por objeto defender los intereses del Real Erario, y proteger el comercio de buena fe, la industria nacional, y todos los demás elementos que constituyen la riqueza pública.*
 - **Artículo segundo.** *Defendiendo el Cuerpo de Carabineros los ingresos del Erario, defiende a la vez los haberes y fortunas particulares de sus conciudadanos, que en tanto sufren mayor carga, en cuanto las Rentas del Estado son menos productivas.*
 - **Artículo tercero.** *Si toca al Ejército sostener la seguridad interior y exterior de la Monarquía para que sus leyes sean respetadas, al Cuerpo de Carabineros de Real Hacienda toca del propio modo de sostener la riqueza pública, de donde nacen las Rentas, y con ellas el afianzamiento de las mismas leyes y la dignidad del Estado.*
 - Manual para la instrucción del Cuerpo de Carabineros del Reino, aprobado por Real Orden de 18 de agosto de 1844, del que se destacan los siguientes artículos:
 - Capítulo XIV.
 - **Artículo IV.** *Disposiciones generales para el servicio.*

Con respecto a la defraudación de rentas provinciales, de rentas de puertos y otros cualquiera impuestos sobre consumos, adquirirán igualmente noticias de los introductores clandestinos de estos artículos en las poblaciones administradas, o que se sustraen de satisfacer los derechos establecidos para evitar que realicen el fraude, o aprehenderlos si lo verificasen.

- **Artículo VI.** *Prestarán auxilio en todo lo que sea necesario para la recaudación...*
- **Artículo VIII.** *Celarán, que la exacción de los derechos o arbitrios señalados, se haga conforme a las tarifas que...*

La Inspección de los Tributos: La Guardia Civil como órgano de colaboración en la inspección.

La aparición de la Inspección de los Tributos dentro de la estructura organizativa de la Administración española tiene importantes repercusiones en el decurso histórico de la institución objeto de nuestro estudio —el Resguardo Fiscal del Estado—, ya que, como de inmediato veremos, a partir de ese momento se va a producir un solapamiento en la atribución de competencias, sobre un mismo sector de la realidad social, a distintos órganos, unos de naturaleza civil y otros militar; situándose estos últimos inicialmente como órganos de colaboración de los primeros, sin que en ningún momento se delimiten claramente las funciones y se proceda a una coordinación efectiva y racional de unas actividades que, de suyo, se orientan a la consecución de unos mismos objetivos. Seguramente ese análisis histórico puede ayudar a comprender la causa última de que aparezca actualmente tan difuminado y falto de claridad el marco jurídico del Resguardo Fiscal del Estado, que no obstante el propio ordenamiento jurídico reconoce como función específica y diferenciada de otras conexas en la materia relativa a la represión de los fraudes contra la Hacienda Pública.

En efecto, como ha explicado Cervera Torrejón (18), la emergencia histórica de la inspección en materia tributaria a cargo de la

Administración pública es un fenómeno estrechamente ligado al sistema tributario de cada país y a las vicisitudes históricas de cada uno de ellos. En el momento actual puede decirse sin riesgo a equivocarse que en todos los países desarrollados dicha evolución se ha realizado con generalidad, de manera que la actividad inspectora es consustancial a la aplicación de los tributos y se considera una actividad administrativa más entre las de variada índole —gestión, liquidación, recaudación— que desarrolla la Administración en cada uno de ellos para hacer efectivos los ingresos públicos necesarios para la vida misma del Estado.

En España puede apreciarse la evolución descrita con el establecimiento de un sistema tributario moderno en 1845 (19). Es justamente en ese instante donde se sitúa el punto de arranque de nuestro actual sistema tributario. La reforma fue impulsada por el entonces Ministro de Hacienda Alejandro Mon y puesta en vigor por la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de ese año. En virtud de esta reforma se puso fin a un sistema enormemente complejo compuesto por una variada gama de figuras, aplicables unas en todo el territorio nacional y otras sólo en ciertas provincias. Sistema cuya complejidad dificultaba la acción de la Administración financiera y la posibilidad de allegar recursos suficientes para las necesidades cada vez mayores de la Hacienda Pública. Esta reforma, en esencia, consiguió la unificación fiscal española, excepción hecha de Navarra y País Vasco que conservaron su autonomía financiera. De modo que se simplificó enormemente el cuadro de nuestros impuestos, posibilitando en consecuencia su mejor administración y el aumento de la recaudación.

La reforma puso su acento en la imposición directa, que quedó estructurada sobre la base de los tres impuestos siguientes, a saber: la contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería, que se recaudaba según el sistema de cupo, distribuyendo cada provincia su cupo entre sus pueblos y repartiéndose, a su vez, el cupo señalado entre los propietarios en proporción de sus bienes inmuebles y ganados; por otro lado, debe citarse el subsidio industrial y de comercio, que se trataba de un impuesto directo sobre el producto de la indus-

tria y el comercio y profesiones, recaudándose por el sistema de cuota; y, por fin, la tercera figura era la llamada contribución de inquilinatos, impuesto que giraba sobre los alquileres pagados por el contribuyente considerados como signo externo de su renta personal. Esta última figura pudo constituir el germen de un impuesto personal sobre la renta en nuestro sistema, pero desgraciadamente se suprimió un año después de su implantación. Por otro lado, la imposición indirecta quedó estructurada sobre la base de los siguientes impuestos: el derecho de hipotecas, refundición de impuestos anteriores, y que gravaba la transmisión "inter vivos" o "mortis causa" de bienes inmuebles, su arriendo o subarriendo y la imposición sobre ellos de censos u otras cargas; y el impuesto sobre el consumo de especies determinadas, señaladamente el consumo de aguardientes, licores, aceite de oliva, carnes, sidra, chacolí, cerveza y jabón, subsistiendo algunas figuras municipales que sujetaban el consumo y los llamados derechos de puertas, que gravaban el tráfico de mercancías y se cobraban a la entrada de ciertos puertos y ciudades.

Pero lo que a efectos de nuestro trabajo nos interesa destacar es que a partir de ese momento —la reforma tributaria de 1845— la Administración pública empieza a ser consciente de la necesidad de desarrollar de algún modo una actividad de investigación de posibles fuentes tributarias, de comprobación de datos, es decir, de inspección en relación con los tributos entonces creados. Pero todavía las características de esos tributos —de naturaleza real y de cuota fija— determinan que la actividad inspectora, según atestigua la legislación en ese momento vigente, sea meramente ocasional y pueda subsumirse sin dificultad en unas actuaciones de carácter puramente gestor llevadas a cabo por la rudimentaria Administración de la época.

Como bien ha visto Ortiz Gracia (20), la Inspección de los Tributos es, ciertamente, consecuencia natural y obligada de la existencia de éstos. Pues enteramente inútil resulta un sistema tributario perfectamente diseñado, fundamentado en las ideas de política fiscal expresadas por el poder legislativo, si en una fase posterior, esto es, en el desarrollo de las diversas actuaciones administrativas neces-

rias para conseguir el ingreso en la Hacienda Pública del importe de los impuestos, por unas causas u otras, al ser mal investigadas las bases de la tributación o desconocidas en todo o en parte, no se lleva a efecto el programa del legislador y los contribuyentes son tratados en forma distinta de la que en un principio se proyectó. En el bien entendido de que la investigación no sólo es necesaria para hacer cumplir la ley al contribuyente remiso, sino que igualmente cumple una importante función para asesorar al contribuyente que de buena fe, por desconocimiento de su obligación en particular y de la legislación financiera en general, incumple alguno de sus preceptos.

En el sentido del último autor citado (21), la Inspección ha ido adquiriendo una importancia cada vez mayor con el transcurso del tiempo, en claro contraste con épocas históricas anteriores, cuando la presión fiscal era muy reducida y los impuestos existentes gravaban casi exclusivamente el producto o el consumo y eran recaudados en su mayoría por sistemas simplistas de cupo o encabezamiento. En esos momentos la actuación personal del contribuyente era muy escasa o casi nula, limitándose a satisfacer los importes que le eran señalados o a presentar las reclamaciones oportunas cuando se creía injustamente tratado. Pero, posteriormente, al aumentar la presión tributaria y simultáneamente la complejidad de los sistemas fiscales con el enorme desarrollo de la imposición personal, el contribuyente se erigió en un elemento activo muy importante. Porque la base imponible de muchos impuestos es hoy la declaración del interesado fundada en elementos y datos propios que obran en su poder. Y, naturalmente, ante la reacción, que podemos considerar humana pero nunca justificable, contra el pago de cifras de consideración, adquiere cada vez mayor importancia la existencia de una investigación eficaz y competente.

Un análisis histórico de la legislación positiva española da buena muestra de esa tendencia. En efecto, en un principio casi todas las disposiciones en materia de inspección se refieren más bien al servicio interior que a la propia investigación de los tributos, porque los Intendentes y Administradores realizaban fundamentalmente tareas de control interno administrativo (22). La supresión, por Decreto de

27 de diciembre de 1849, del cargo de Intendente de provincia y la creación del de Gobernador no cambia sustancialmente las cosas. Porque aunque el Gobernador absorbe las atribuciones del Intendente y de los Jefes políticos, a los Gobernadores no se les asigna en materia de Hacienda otras funciones que las de autoridad y tutela, sin adscribirseles las demás especiales de la Administración económica, a cuyo detalle no descenderán; pues esas funciones siguen quedando asignadas a los Administradores de cada provincia para los diferentes impuestos (23). A la Inspección se la considera con la importancia que merece, creándose cuatro Visitadores generales y veinte Inspectores de Aduanas y Resguardos, cuyo objetivo fundamental es inspeccionar debidamente el sistema de las contribuciones y rentas establecidas, estudiar sus ventajas e inconvenientes, proponer las mejoras pertinentes y vigilar la marcha de la Administración en general. Estos Visitadores generales son suprimidos por Decreto de 1 de febrero de 1851, y se crean en su lugar trece Visitadores de distrito. Es de hacer notar que en esta disposición se reconocen los frutos de la anterior organización, al decir que *“los rendimientos de las contribuciones de productos eventuales han ido en progresivo aumento, y que las contribuciones de cuota fija se cobran con inusitada regularidad y con escaso uso de las medidas coercitivas, que dañan al individuo o a quien el gravamen afecta, no menos perjudican a la Administración, que aparece como opresora en mengua de su buen nombre”*. Este régimen, con muy pocas modificaciones, perdura durante bastante tiempo, con el criterio constante de considerar siempre unidas la investigación de tributos y la inspección de servicios. Distintas disposiciones dictadas en años posteriores modifican los nombramientos, los distritos o la función de los Visitadores, pero permanecen constantes a aquel principio (24).

Y el hecho de que esas labores administrativas quedaran prácticamente circunscritas al control interno de las propias oficinas resulta de toda lógica porque el origen de la defraudación era achacable a la negligencia de las propias oficinas, al no llevar a cabo las operaciones de comprobación tendentes al reparto del cupo o encabezamiento o a la liquidación

de los impuestos que gravaban el consumo al paso de las aduanas. Pero paulatinamente la investigación hacia fuera de las oficinas va adquiriendo importancia propia, por lo cual cada vez es objeto de una mayor consideración en las distintas disposiciones que se dictan. Se establecen Reglamentos de Inspección del Tributo, se van creando Cuerpos especiales, se dictan normas específicas sobre todas y cada una de las operaciones, y así se llega a mediados del siglo XX en el que la organización de la Inspección aparece claramente estructurada.

Una fecha clave en este decurso histórico es el 21 de enero de 1871, en que por Decreto se crea el Cuerpo General de Inspectores de Hacienda, siendo Ministro del Departamento don Segismundo Moret –catedrático de Instituciones de la Hacienda Pública–, reinando don Amadeo de Saboya y presidiendo el General Serrano un gobierno de conciliación liberal. Se creaba, pues, el referido Cuerpo “general” constituido por seis Inspectores Generales, seis Inspectores, seis Subinspectores, dos “empleados del ramo pericial de Aduanas, tres del ramo de Rentas y dos del de Propiedades y Derechos del Estado”, además de “22 empleados de las diferentes categorías de la Administración”. Asimismo, y en cuanto a personal, los Inspectores podían “nombrar, con carácter temporal y sin que el nombramiento dé derecho a ser considerados como empleados, los Auxiliares que necesiten para las diferentes Comisiones que les encarguen”. Se clasificaban a los Inspectores en “Visitadores generales de Hacienda” –con funciones de Inspectores de los servicios– y en “Investigadores de la riqueza”, si bien estos últimos también realizaban algunas tareas propias de la inspección de los servicios. De todas maneras, las esperanzas que se habían cifrado con la creación del Cuerpo de Inspección no parecieron cumplirse, toda vez que por Decreto de 24 de abril de 1873 se procedió a la disolución del mismo. Posteriormente, por Decreto de 27 de enero de 1874, se restableció en toda su integridad el Cuerpo que acabamos de ver disuelto, por haberse advertido un empeoramiento en la marcha de los servicios. Y es que el escaso período de tiempo en que la Inspección estuvo activa se elevó la recaudación ordinaria, de acuerdo con las palabras de

la Exposición de Motivos de ese Decreto, *"al nivel de los años más bonancibles de la Hacienda, dándose por primera vez el raro ejemplo de que un impuesto nuevo produjera mayor cantidad que la que se había calculado al presuponerlo"* (25).

Por Decreto de 24 de febrero de 1881, siendo Ministro de Hacienda don Juan Francisco Camacho, se crea la Inspección General de la Hacienda Pública, con facultades amplísimas entre las que figura la dirección de la investigación de los impuestos; pero, pese a la mayor eficiencia que podría resultar de esa centralización, el órgano fue suprimido por Decreto de 5 de febrero de 1884, volviendo a asignarse la dirección de la investigación al respectivo Centro Directivo de cada Contribución. Más tarde, el 28 de enero de 1886, vuelve a establecerse con facultades similares, pero por muy poco tiempo, pues la Ley de 28 de junio de 1887, de Presupuestos Generales del Estado, suprime nuevamente el repetido órgano (26).

Por lo demás, interesa resaltar que la preponderancia dada a la Inspección de los servicios explica que hasta 1888 no exista una regulación específica de la inspección tributaria, mediante el Reglamento general, de 11 de mayo de 1888, para el Servicio de Investigación de la Hacienda Pública. Tras la entrada en vigor de este Reglamento, la investigación queda a cargo, exclusivamente, de dos grupos de inspectores dependientes ambos de la Subsecretaría, a saber: los Inspectores de partido y los Ingenieros Industriales, estos últimos cuidándose principal y preferentemente de la investigación de la industria fabril y de la manufacturera. Y con fecha de 9 de julio de 1892 se dictó un Decreto reorganizando los servicios de la Hacienda Pública, en el que se introduce una reforma de importancia consistente en la reorganización de la inspección e investigación provincial de Hacienda, ya que se marca una separación nítida entre la inspección de los servicios y la investigación de los tributos. Muy poco después, el 31 de agosto de 1892, se dictó el Reglamento para la inspección e investigación de la Hacienda Pública, que recoge en todos sus términos el Reglamento de 1888, objeto ya de comentario (27).

El siguiente hito histórico viene constituido

por la reforma tributaria de 1900 cuyo inspirador fue el Ministro de Hacienda don Raimundo Fernández Villaverde. Esta reforma supuso un reajuste casi total de nuestro régimen tributario, pudiendo señalarse como hecho más importante el establecimiento de la Contribución de Utilidades sobre la Riqueza Mobiliaria por Ley de 27 de marzo de ese año. En materia de investigación se dicta un Reglamento de 27 de marzo de 1900, por el que se estructura de forma cada vez más ordenada los procedimientos de investigación. El Reglamento se refiere a toda la investigación que podríamos llamar general, es decir, a todos aquellos tributos, monopolios o, en general, derechos del Estado que no estén arrendados o encabezados y no sean objeto de investigación especial. Debiéndose hacer notar que entre esta investigación especial únicamente se encuentran los Impuestos de Timbre y los de azúcar, alcoholes y achicoria. Por otra parte, se distingue la investigación en provincial y regional; dependiendo la primera de los Administradores de Hacienda y la segunda de la Dirección General de Contribuciones y de los Delegados de Hacienda en las provincias que actúe (28).

El 3 de octubre de 1903 se dicta, por otra parte, el Reglamento definitivo para los servicios de Inspección de la Hacienda Pública, que recoge buena parte de las instrucciones dictadas en 1900, añadiendo algunas peculiaridades que son dignas de tenerse en cuenta. El Reglamento se refiere conjuntamente a la Inspección de Servicios y del Tributo, haciendo esta última dependiente de la Dirección General de Contribuciones, Impuestos y Rentas. Intenta marcar una distribución de los servicios en cuanto a investigación, indicando que, preferentemente, los Ingenieros Agrónomos se encargarán de la riqueza rústica y pecuaria; los Arquitectos de la riqueza urbana; los Ingenieros Industriales de la Tarifa III de Industrial e Impuesto Especial sobre el Alcohol, y los Peritos electricistas del Impuesto sobre Electricidad. Añade, como es lógico, que, sin perjuicio de estas preferencias, todos los inspectores investigarán también los demás tributos, distribuyéndose todos los ramos de la Hacienda entre funcionarios de la Inspección con objeto de que no deje de ser examinado ningún tributo. Por Decretos de 11

de enero de 1908 y 30 de diciembre de 1912, la Inspección del Tributo pasa a depender, sucesivamente, de la Subsecretaría y de la Inspección General de la Hacienda, pretendiéndose en ambos casos dotar al órgano de una mayor autonomía y permanencia y ponerle en contacto más directo con los altos Centros directivos. Sin embargo, la Ley de 21 de junio de 1924, que reorganiza los servicios centrales y provinciales del ramo de la Hacienda, suprime la citada Inspección General, encargando las funciones inspectoras a los distintos Centros directivos, según los tributos que les estén encomendados (29).

En cualquier caso, sólo se puede hablar de una inspección de los tributos en sentido moderno y propio hasta algo entrado el siglo XX, con el Real Decreto Ley de 30 de enero de 1926 (Gaceta de Madrid de 31 de marzo), conteniendo "las Bases por las que ha de regirse la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos", complementado por un Reglamento, de 13 de julio de 1926 (Gaceta de Madrid de 18 de julio), "para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública" (30). Unas normas que ya delimitan perfectamente las competencias entre los distintos Cuerpos y órganos de la Administración de la Hacienda Pública: los inspectores investigan y levantan las actas que resultan de tal investigación, mientras que la calificación de los expedientes y la liquidación de cuotas y sanciones corresponden por entero a la Administración de Rentas Públicas; si bien conviene advertir la quiebra de este sistema —basado en la estricta separación entre investigación y gestión— que supuso el establecimiento de la llamada "acta de invitación", mediante Real Orden de 23 de septiembre de 1927, pues la conformidad del inspeccionado a la propuesta de regularización contenida en el acta traía consigo como beneficio una reducción en el importe de las eventuales sanciones (31).

Nos encontramos ya ante una regulación sistemática y completa de la materia de inspección que entiende ésta como una función de la Administración, cuyo ejercicio se encuentra clara y sistemáticamente jerarquizado entre los diversos órganos de la Administración financiera (32). Y como subraya Gota Losada (33), la asunción de funciones inspectoras por

particulares —concretamente, por los arrendatarios de la gestión de los impuestos—, que con anterioridad era norma general, pasa a revestir un carácter excepcional o residual. Además, la indudable actualización normativa que significaron las disposiciones de 1926 se manifestó singularmente en la atención prestada a la allí llamada "actuación de los inspectores" (base 31 del Decreto-ley y artículos 61 a 67 del Reglamento), de manera que ya nos encontramos con unas reglas configuradoras de un procedimiento administrativo al que deben plegarse las actuaciones investigadoras; actuaciones centradas en torno al acta, en cuanto documento que recoge el resultado de la inspección (34).

Pero lo que a efectos de nuestro trabajo se debe destacar es que la entrada en vigor del actual Reglamento General de Inspección de los Tributos —aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril— supuso la derogación del Reglamento de 13 de julio de 1926, así como del Estatuto Orgánico de la Función Recaudatoria y del Personal Recaudador del Ministerio de Hacienda. En efecto, el Reglamento de 1926, con un claro sentido de las necesidades de la Hacienda Pública (35), permitió conferir funciones inspectoras a los Recaudadores y Arrendatarios de Contribuciones, Carabineros (36) y Guardia Civil. Así, el artículo 46 de la citada norma disponía: "*Además de los Inspectores del Tributo afectos a las Inspecciones Provinciales de Hacienda, podrán disponer los Delegados para la comprobación de altas, bajas, denuncias y fallidos de los Recaudadores o arrendatarios del servicio de recaudación de contribuciones, de los Carabineros y de la Guardia Civil*". Y el artículo 47 señalaba que "*Los Recaudadores de la Recaudación de Contribuciones, Carabineros y Guardia Civil, tendrán, en el cumplimiento de este servicio, la consideración de Agentes de la Administración, debiendo, en tal concepto, levantar las oportunas actas de presencia en la forma y con los requisitos que en los artículos correspondientes de este Reglamento se determine*".

Puede ser cierto, como ha escrito Gota Losada (37), que el personal adscrito a la Guardia Civil quizá no tuviera la consideración de "Inspectores Auxiliares", en el sentido de tratarse de funcionarios o no del Ministerio de

Hacienda a los que se confirió la competencia para comprobar o investigar determinados conceptos impositivos; piénsese, por ejemplo, en ese momento histórico en los Inspectores Auxiliares del Impuesto de la Sal. Pero no es menos cierto que los miembros de la Guardia Civil sí que desempeñaban importantes funciones colaboradoras en la gestión y vigilancia de determinados conceptos impositivos mediante la formulación de denuncias. Quede así apuntada la distinción entre los Inspectores Auxiliares y los Vigilantes-colaboradores: los primeros instruían actas de inspección como consecuencia del ejercicio de las funciones de comprobación e investigación que tenían atribuidas y los segundos formulaban denuncias, que lógicamente debían ser comprobadas por los Inspectores.

Y esa derogación trajo consigo, asimismo, la supresión de la colaboración prevista con la Guardia Civil, a que se referían las Instrucciones Tercera y Cuarta de las numeradas 11, al Servicio de la Inspección de los Tributos de 5 de junio de 1976, así como de la Circular número 5, de la Dirección General de Rentas Públicas, de 14 de marzo de 1927, que trasladó la Orden de 8 de marzo del mismo mes y año (38).

A partir de ese momento parece que se difumina la participación de la Guardia Civil en las labores de Inspección, en el marco de una Inspección considerada como "Policía Tributaria"; concepción que era patente en los Reales Decretos de 3 de febrero de 1925 y 2 de marzo de 1926, en los que se extendían las funciones inspectoras a los recaudadores, carabineros y a la Guardia Civil (39). En efecto, en el Real Decreto-ley de 30 de marzo de 1926 se advierte claramente la naturaleza de las actuaciones inspectoras, concibiéndose a la Inspección como un órgano encargado en exclusiva de *descubrir* aquellos hechos que la Administración Tributaria desconoce, y *comunicar* tales hechos descubiertos a la oficina gestora con abstención de toda actividad de calificación jurídica por hallarse esta competencia encomendada a los órganos de gestión (40).

Con suficiente contundencia se refiere la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley anteriormente citado, al señalar que "(...) *la acción del inspector (debe quedar) limitada a*

la que su propio nombre indica, a la actuación pura y exclusivamente investigadora, que debe terminar en el momento de ser firmada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar su acto y liquidar las cuotas y penalidades que de él puedan resultar a cargo de la Administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hacen difícil la ofuscación o el apasionamiento, muchas veces inevitable, de los que en los mismos hayan intervenido activamente (...)".

De la lectura de la Exposición de Motivos parcialmente transcrita se desprende, según antes ya apuntábamos, una concepción del inspector originaria, en el sentido de entenderla de modo limitado a la pura investigación, como "Policía tributaria", absteniéndose de realizar cualquier otro trámite o actividad. Esto significa que las actuaciones posteriores a esa pura investigación, tales como recabar la conformidad del sujeto inspeccionado, la emisión del acto de liquidación de la cuota o el establecimiento y graduación de las penalidades o sanciones, eran competencias no atribuidas a la Inspección, sino a las llamadas Oficinas gestoras; competencias que, por consiguiente, debían ser transferidas a estos últimos órganos, "*una vez firmada el acta de presencia*" (41).

Como ha recordado Cervera Torrejón (42), al analizar las "*bases por las que ha de regirse la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos*", aprobadas por un Real Decreto con fecha de 30 de enero de 1926, la extensión de las funciones inspectoras a los Recaudadores y arrendatarios de la recaudación de contribuciones, a los carabineros y, en caso necesario, a la Guardia Civil, se contemplaba como una condición indispensable para realizar de forma eficaz la función investigadora de la riqueza, dada la permanencia dentro del organigrama de la Administración pública de los Institutos mencionados.

Las razones del cambio descrito, acaecido tras la entrada en vigor del actual Reglamento General de la Inspección de los Tributos, no son fáciles de determinar. Pero quizá no sea

descabellado apuntar como posibles motivos las presiones corporativas, indudablemente presentes en cualquier organización burocrática, y junto a ello la falta de una visión clara por parte del legislador de los medios más adecuados para la protección de los intereses de la Hacienda Pública, que pasan por una actuación conjunta y coordinada en las diferentes vertientes, tanto de gestión e inspección tributaria, como de averiguación y persecución –en una faceta, si se nos permite la expresión, más *policíal*– de las prácticas organizadas de fraude fiscal.

Conclusiones: nociones de resguardo.

A la vista de cuanto antecede en los puntos precedentes, cabe destacar respecto al Resguardo las siguientes conclusiones:

- El Resguardo tenía por objeto defender los intereses del Real Erario en toda su magnitud, esto es, respecto a todo tipo de tributos, en su mayor parte y dada la naturaleza del sistema tributario de cada época (siglos XVIII, XIX y parte del XX), relacionados con impuesto sobre el consumo.
- Los Resguardos estaban formados, en un principio, por personal privado y posteriormente por funcionarios, de naturaleza civil o militar.
- Los Resguardos ejercían el cometido que tenían encomendado en toda su amplitud, es decir, que efectuaban tareas de prevención, persecución, investigación e instrucción de diligencias.

EL RESGUARDO FISCAL DEL ESTADO EN LA GUARDIA CIVIL: ANTECEDENTES LEGISLATIVOS Y NORMATIVA EN VIGOR

En el año 1940, como ya se ha apuntado, con motivo de la integración del Cuerpo de Carabineros en el de la Guardia Civil, este último asume por la Ley de 15 de marzo de dicho año las funciones de persecución y del contrabando y del fraude encomendadas al primero.

Las competencias del Cuerpo de Carabineros como *Resguardo* son recogidas en su

totalidad en el Reglamento de la Guardia Civil, aprobado por el Ministro del Ejército el 23 de julio de 1942, del que cabe destacar:

• Reglamento Militar.

- El artículo 1º, entre las misiones que asigna al Cuerpo de la Guardia Civil, contempla “evitar el fraude e impedir, perseguir y aprehender el contrabando”.
- El artículo 9º en su párrafo séptimo dice: “Finalmente, con personal seleccionado se organizarán las Unidades de Especialistas para la represión del fraude y contrabando en las Aduanas terrestres y marítimas y en el interior del país”.

• Reglamento para el servicio.

- **Artículo 138.** *Donde no existan oficinas de Aduanas o Hacienda, visará las guías y los vendís de las mercancías que necesiten de este requisito, cuidando de anotar en una libreta la numeración correlativa de las guías que vise, de inutilizar los espacios en blanco de las mismas, de asegurarse de la conformidad de la principal con la duplicada y de que no tengan raspaduras o enmiendas que no estén legalmente salvadas.*
- **Artículo 139.** *En la fábricas inspeccionadas de alcoholes de su residencia, cuando el Inspector delegue en él sus funciones para levantar los precintos de los aparatos, al objeto de realizar destilaciones sucesivas, o cuando el Inspector no se presente a hacerlo dentro del plazo señalado después de comprobar el aviso dado por el fabricante a dicho funcionario, levantará los precintos en nombre y representación del Inspector observando las formalidades prevenidas en el Reglamento. Asimismo está obligado a comprobar y levantar duplicada acta de cualquier accidente que interrumpa o entorpezca la destilación en dichas fábricas tan pronto como sea requerido para ello por el fabricante al que entregará un ejemplar de dicha*

acta, quedando el otro en su poder; de todo lo cual dará cuenta al Inspector.

- **Artículo 140.** De cuantas noticias adquiriera en su distrito sobre contrabando o defraudación, dará conocimiento a los Puestos inmediatos y al Jefe de su Sección, consignando esta gestión en el libro de servicio.
- **Artículo 141.** El Comandante de Puesto fiscal, cuando por escrito fuese delegado por el Inspector de Alcoholes del distrito para presenciarse en su nombre la adición de alcohol en los vinos que hayan de exportarse con opción a la devolución del impuesto, se personará en la bodega o criadero donde deba realizarse dicha operación, y cuando se haya efectuado, levantará duplicada acta, en la que conste la cantidad y graduación del vino, la del alcohol invertido y la del vino después de la adición del alcohol; de dicha acta entregará un ejemplar al dueño y remitirá otro al Inspector para su curso a la Dirección General de Aduanas.
- **Artículo 142.** El Comandante de Puesto fiscal es responsable de las introducciones fraudulentas que se hagan por el distrito que le está encargado y para evitarlas o aprehenderlas debe desplegar la mayor actividad, previsión y vigilancia en el servicio, adquiriendo un perfecto conocimiento topográfico de aquél, haciendo que lo adquieran sus subordinados y que observen las instrucciones dictadas o que se le dieran para el mejor desempeño de dicho cometido. También es responsable de la baja de valores que ofrezcan los estancos y administraciones comprendidas en su demarcación, siempre que obedeciese a la introducción o circulación de contrabando, lo que evitará a toda costa.
- **Artículo 171.** El Jefe de Sección fiscal es responsable de cualquier contrabando o fraude que se introduzca por el distrito que le está señalado, así como también lo es de la baja de valores que ofrezcan las Administraciones Subalternas y estancos comprendidos en el mismo, siempre que ésta sea debida a

la introducción o circulación de contrabando y, por tanto ha de poner todas sus fuerzas para evitar dicha introducción, persiguiendo sin descanso el que circule, hasta conseguir extinguirlo.

- **Artículo 174.** En las fábricas de azúcar, alcoholes, achicoria y cervezas sujetas al régimen de inspección, siempre que tenga sospechas de comisión de fraudes en estos impuestos especiales, podrá en ausencia del Inspector comprobar, desde luego, los hechos denunciados, formulando el acta correspondiente, de la que, en pliego certificado y acto seguido, remitirá copia al Inspector del distrito.

- Disposiciones para los distintos servicios:

Capítulo XIV. Tasas y Abastos.

- **Artículo 156.** La Guardia Civil, en materia de Tasa está obligada:

- a) A dar conocimiento de las infracciones de que tenga noticia.
- b) A colaborar en la represión o esclarecimiento de las infracciones.
- c) A auxiliar a las Fiscalías y agentes en sus funciones.

La omisión de cualquiera de los expresados cometidos será castigada como complicidad.

- **Artículo 157.** Los Puestos de la Guardia Civil se considerarán de hecho como oficinas de amparo para aceptar denuncias, expedir el oportuno recibo y cursar aquéllas en el acto a la Fiscalía provincial correspondiente, con un informe en el que hagan constar claramente si la encuentran o no motivada; pero absteniéndose en todo caso de dejarla sin curso.
- **Artículo 158.** Las Fiscalías de Tasas, en casos de urgencia o reserva podrán solicitar directamente del Puesto que haya de realizar el servicio de auxilio que precisen, dando cuenta de ello a la Autoridad superior de quien dependa la fuerza.

- **Artículo 160.** Los Comisarios de Recursos de las Zonas de abastecimiento, para el desempeño de sus misiones contarán para la ejecución de ellas con la Guardia Civil.

Capítulo XV. Del Servicio Fiscal del Cuerpo.

Capítulo XVI. Del servicio en las costas.

Capítulo XVII. Del servicio de muelles.

Capítulo XVIII. Del servicio a bordo de buques.

Capítulo XIX. Del servicio en los depósitos de comercio, en los francos y en los almacenes flotantes de combustibles.

Capítulo XXII. Del servicio en las aduanas de fronteras.

Capítulo XXIII. Del servicio en el interior.

- **Artículo 257.** En razón a que las mercancías extranjeras que fraudulentamente hayan logrado salvar la zona especial de vigilancia pueden más fácilmente librarse de la fiscalización del Resguardo en el interior del Reino, los guardias que practiquen este servicio deben también ser muy activos y sagaces y auxiliarse con un excelente servicio de espionaje y confidencias, con objeto de no sólo descubrir los géneros fraudulentos, sino también poder probar que lo son ante los Tribunales administrativos, ya que la acción del Resguardo incumbe demostrar la existencia del fraude que aprehenda.
- **Artículo 258.** Deben conocer perfectamente las Leyes que rigen sobre la circulación y tenencia de mercancías en el interior del Reino, los requisitos previos que han de llenar para toda clase de reconocimientos, las condiciones que ha de reunir, los preceptos que deben observarse para la instalación y funcionamiento legal de las fábricas de alcoholes, azúcar, achicoria, cerveza, pólvoras y explosivos, naipes y esencias aptas para la preparación de licores; las prescripciones a que deben sujetarse las plantaciones legales de tabaco, los deberes que han de observar los almacenistas y detallistas de alcoholes y compuestos, los estanque-

ros, los expendedores de lotería, cerillas, pólvoras y mezclas explosivas; en qué casos pueden ser legales las tómbolas y rifas particulares y las obligaciones que han de cumplir los vendedores ambulantes, a fin de que puedan denunciar a las Autoridades administrativas las defraudaciones o infracciones que observen o descubran.

- **Artículo 263.** También reclamarán la presentación de la guía en los azúcares de todas clases, la glucosa, las mieles, excepto la de abejas; las melazas y demás residuos de la fabricación y refino del azúcar, la sacarina y el caramelo líquido, siempre que circulen fuera del radio de cada población en cantidad superior a quince kilogramos para el consumo de una familia; pero si los residuos de la fabricación no llegan a contener el medio por ciento de azúcar, bastará que acompañe a la expedición la autorización del interventor de la fábrica.
- **Artículo 267.** Mediante una certificación expedida por la Delegación de Hacienda puede un expendedor dedicarse a vender legalmente barajas o juegos de naipes; de lo contrario, deben los guardias denunciarlo a la Administración. Aprenderán las barajas que se fabriquen en la Nación que carezcan del timbre correspondiente, tengan o no dibujos o figuras distintas de las españolas, y también en las que esta misma procedencia se destinen a la exportación y circulen sin la correspondiente guía expedida por la Delegación de Hacienda. Igual conducta observarán con las barajas extranjeras, por estar prohibida su importación.
- **Artículo 268.** Para que una plantación de tabaco sea legítima es indispensable que su concesionario posea una autorización previa concedida mediante la correspondiente licencia anual, debiendo circular el tabaco recolectado, tanto si se destina a las fábricas de la Compañía como a la exportación, con una guía autorizada por el Director o Jefe de cultivos.

Capítulo XXIV. Del servicio en las fábricas de azúcar y achicoria.

De un examen de las disposiciones fiscales y aduaneras contenidas en el Reglamento de la Guardia Civil se desprende que este Cuerpo asumió en su momento las funciones de Resguardo en toda la magnitud y amplitud a que nos hemos referido anteriormente, esto es, respecto a los impuestos de la época, en los que predominaban los del consumo, y en todas las facetas como prevención, persecución, investigación e instrucción.

La Orden del Ministerio de la Gobernación de 3 de mayo de 1943 recoge la dependencia de la Guardia Civil, respecto a las competencias que como resguardo asumía, del Ministerio de Hacienda, cuando en su artículo 3º dice: *"las fracciones del Cuerpo adscritas a las distintas dependencias del Ministerio de Hacienda y a las operaciones aduaneras, recibirán las instrucciones de las mismas, de los Delegados o Jefes de las citadas dependencias y de los Administradores de Aduanas, respectivamente"*.

La dependencia es doble, por un lado de los Delegados o Jefes de las dependencias del Ministerio de Hacienda y, por otro, de los Administradores de Aduanas, lo cual nos permite distinguir en el concepto de *resguardo* dos partes fundamentalmente diferenciadas, una que englobaría todo lo relativo a la Renta de Aduanas y otra relacionada con el resto de competencias del Ministerio de Hacienda en materia fiscal; es decir, que cabe distinguir entre un *resguardo fiscal* y un *resguardo aduanero*.

La legislación posterior confirma estos extremos. Véase al respecto el Real Decreto 319/1982, de 12 de febrero, por el que el Servicio Especial de Vigilancia Fiscal pasa a denominarse Servicio de Vigilancia Aduanera, cuyo artículo 2, punto 1, dice:

"Corresponde al Servicio de Vigilancia Aduanera:

Uno: El descubrimiento, persecución y represión en todo el territorio nacional, aguas jurisdiccionales y espacio aéreo español de los actos e infracciones de contrabando; a cuyo efecto, y por la consideración legal de Resguardo Aduanero que

el Servicio ostenta, ejercerá las funciones que le son propias de vigilancia marítima, aérea y terrestre encaminadas a dicho fin."

Vemos, pues, que el Servicio de Vigilancia Aduanera tiene la consideración legal de *resguardo aduanero*, lo cual no podría ser de otra manera por tratarse, como su propio nombre indica, de un servicio aduanero.

Sin embargo, el propio Real Decreto, una vez expuestas las facultades del Servicio de Vigilancia Aduanera, dice en el mismo artículo, punto 6, respecto a la Guardia Civil:

"Las facultades anteriores lo serán sin perjuicio de las reconocidas en la normativa vigente a la Guardia Civil como Resguardo Fiscal del Estado."

Se recogen, por tanto, en un mismo texto legal los dos conceptos: resguardo fiscal del Estado y resguardo aduanero.

El resguardo fiscal del Estado ya lo contemplaba la Ley 55/1978 de la Policía, de 4 de diciembre, anterior al referido Real Decreto 319/1982, en su artículo 4.1.d., como una de las funciones que correspondían a la Guardia Civil. Posteriormente, la Ley Orgánica 2/86, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, que deroga la expresada Ley de la Policía, encomienda al Cuerpo de la Guardia Civil, con carácter de exclusividad respecto al resto de cuerpos policiales:

"El resguardo fiscal del Estado y las actuaciones encaminadas a evitar y perseguir el contrabando" (Art. 12.1.B.b).

Es significativa también la distinción que hace esta última Ley al diferenciar la expresión *"resguardo fiscal del Estado"* de *"las actuaciones encaminadas a evitar y perseguir el contrabando"*, si tenemos en cuenta que la Ley de Contrabando ha sido y es la herramienta fundamental para defender los derechos aduaneros, herramienta ésta que utiliza en su labor cotidiana el *resguardo* que tanto se menciona en las vigentes Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas, que desempeña la Guardia Civil e, igualmente, el Servicio de Vigilancia Aduanera como se ha apuntado. A la vista de cuanto antecede, es evidente que el Cuerpo

de la Guardia Civil goza de estas dos consideraciones de resguardo que tan claramente diferencia nuestra legislación.

Sin embargo, sigue a estas alturas sin desarrollarse la Disposición Adicional Tercera, punto 4, de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de abril, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, en virtud de la cual *"Los Ministerios de Economía y Hacienda darán conjuntamente las instrucciones relativas a las misiones de resguardo fiscal, encomendadas al Cuerpo de la Guardia Civil"*.

Siguiendo con esta exposición, correspondería ahora definir cuál es el contenido de estos dos resguardos e, incluso, si uno de ellos, el resguardo aduanero, de ámbito más reducido, formaría parte del resguardo fiscal del Estado, concepto mucho más amplio.

La palabra *resguardo*, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, es la de *"guardia y seguridad que se pone a una cosa"*. Una definición más fiscal es la de *"organismos oficiales para impedir la contravención de las leyes fiscales, evitando así graves perjuicios al Tesoro"*. Por otro lado, el término *fiscal*, según dicho diccionario, es *"perteneciente al fisco"*, en tanto que *fisco* es *"erario tesoro público"*.

Si tenemos también en cuenta cuanto hemos dicho en el epígrafe I de este trabajo respecto al resguardo, basándonos en sus antecedentes históricos, esto es, que tenía por objeto defender los intereses del Real Erario en toda su amplitud, es decir, respecto a todo tipo de impuestos, queda claro que al resguardo fiscal del Estado le corresponde la protección del Erario, del Tesoro Público, o lo que es lo mismo, la protección de nuestro presupuesto nacional, con lo que esto conlleva de ingresos y gastos; concepto éste que hoy día hemos de hacer extensivo al presupuesto comunitario, en virtud de lo prevenido en la normativa nacional y comunitaria, englobando, por tanto, el resguardo aduanero.

Si se analiza la evolución del Resguardo, se comprueba que la Guardia Civil aceptó plenamente las nuevas funciones que se le encomiendan en el año 1940 y a lo largo del tiempo ha ido evolucionando con el fin de adaptarse a cada situación.

En este sentido, se resaltan los pasos más significativos que se han realizado en los últimos años en materia fiscal y aduanera:

- Desde un principio, se cuenta con las denominadas *Brigadillas Fiscales*, integradas por personal que, vistiendo de paisano, se empleaba fundamentalmente en la captación de información e investigación.
- La Orden General del Cuerpo número 32, de 14 de junio de 1972, crea la Jefatura del Servicio Fiscal y aprueba las *"Instrucciones para la Organización y Funcionamiento del Servicio Fiscal"*, constituyendo, entre otros, los *Grupos Fiscales*, a cuyos componentes se les encomienda la misión de información e investigación en materia fiscal, y con tal se les autoriza a vestir de paisano.
- La Orden General del Cuerpo número 38, de 31 de diciembre de 1978, aprueba las *"Instrucciones para la organización y funcionamiento de la Sección Antidroga de la Guardia Civil"*, antecedente de las Unidades de Investigación Fiscal y Antidroga, que más tarde, y con la adecuada especialización en materia de investigación, captación y análisis de la información, se constituirán a nivel provincial, autonómico y nacional.
- La Orden General del Cuerpo número 19, de 23 de junio de 1978, crea la Academia del Servicio Fiscal en Sabadell, como órgano docente especializado en la formación del personal de la Guardia Civil que ha de desempeñar su función en el Servicio Fiscal, sea en tareas de prevención, investigación o análisis de la información.
- En la década de los años noventa, con motivo de la entrada de nuestro país en el Espacio Schengen y en la Unión Europea, el Servicio Fiscal experimenta una importante transformación que se plasma en la Orden General del Cuerpo número 56, de 13 de septiembre de 1994, de *"Reorganización del Servicio Fiscal de la Guardia Civil"* que, en lo referente a investigación y análisis, supone la creación de un Departamento Central Antidroga y Fiscal, articulado en:
 - Sección de Documentación y Estadística.
 - Sección de Análisis y Mecanización.

- Sección de Fuentes.
 - Unidad Central de Investigación Fiscal y Antidroga (UCIFA).
- En el año 1998 se crea en los recintos aduaneros más significativos (puertos, aeropuertos y terrestre) las Oficinas de Análisis e Investigación Fiscal, conocidas como ODAIFI,s, cuya misión general es la obtención, análisis y explotación de cuanta información se obtenga relativa al movimiento y permanencia de pasajeros y mercancías en los recintos aduaneros, la cual llevan a cabo mediante el empleo de modernas técnicas de análisis de riesgos.

A lo largo de estos 62 años que la Guardia Civil viene desempeñando esta función de resguardo fiscal del Estado, fundamentalmente por medio del Servicio Fiscal del Cuerpo como órgano especializado en esta materia, su acción se ha ido extendiendo a diversas materias que al día de la fecha podemos sintetizar en:

- Estupefacentes.
- Precursores.
- Blanqueo de capitales.
- Contrabando.
- Fraude fiscal y aduanero.
- Impuestos especiales.
- Impuestos en general, fundamentalmente el IVA.
- Subvenciones y ayudas, nacionales y comunitarias.
- Ley de Importación Temporal de Automóviles.
- Convenio sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de la Fauna y Flora Silvestres (CITES).
- Patrimonio Histórico Nacional (Importación y Exportación).
- Propiedad Industrial e Intelectual.
- Ley de control de cambios.
- Juegos.

No obstante, y a pesar de tan importante esfuerzo de adaptación, las actuaciones de la Guardia Civil como *resguardo* ven limitadas su campo de actuación, posiblemente como consecuencia de la profunda transformación que sufre nuestro Sistema Tributario, con reformas

tan importantes como la Tributaria de 1977, la del Código Penal de 1977 y 1985, la del Reglamento Inspección de Tributos de 1986 (43) y la de la Administración Tributaria, que supuso la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; sin olvidar la promulgación de la Ley 30/1985, de 2 agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En general, a lo largo de estos años se aprecia una nueva postura del Ministerio de Hacienda y más concretamente de la Agencia Tributaria, respecto a la Guardia Civil, que se plasma en una serie de limitaciones que dificultan la labor que ha de desempeñar este Cuerpo como resguardo fiscal del Estado y a las cuales nos vamos a referir de seguido.

LA DESCOORDINACION ADMINISTRATIVA: EL PROBLEMA DE LA AUSENCIA DE MECANISMOS FLUIDOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION ENTRE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA DEL ESTADO Y LA GUARDIA CIVIL EN LA EJECUCION DE SUS COMPETENCIAS COMO RESGUARDO FISCAL DEL ESTADO

Es difícilmente discutible que los funcionarios adscritos al Servicio Fiscal de la Guardia Civil deberían tener acceso a toda la información relevante para poder desarrollar con eficacia todas las actuaciones relativas a la persecución de los delitos fiscales, en el marco de las competencias que el ordenamiento jurídico inequívocamente les atribuye en su condición de resguardo fiscal del Estado.

En relación justamente con la cuestión de la información y siguiendo al profesor Pérez Royo (44), ha de llamarse la atención sobre la importancia que en los modernos sistemas de gestión tributaria adquiere la posesión de información por parte de la Administración —de todas las Administraciones añadiríamos nosotros— como instrumento para asegurar el control del cumplimiento efectivo de sus deberes tributarios por parte de los contribuyentes. Tomando prestada la terminología penalista, como indica el referido profesor, podríamos decir que la información es uno de los bienes protegidos con mayor intensidad en los moder-

nos procedimientos de gestión. Esto se refleja en la amplitud y minuciosidad con que ha sido regulada la cuestión —de manera especial a raíz de la reforma de la Ley General Tributaria de 1985 y también en la reciente de 1995—, así como en las sanciones que han sido específicamente previstas para castigar la falta de cumplimiento de estos deberes de información.

Porque, precisamente desde esta óptica, parece lógico que a través de la coordinación y colaboración de las distintas Administraciones se optimice la utilización de la información con trascendencia tributaria obtenida por las mismas, evitando con ello, además, la duplicidad de actuaciones administrativas con idéntica finalidad y, consecuentemente, el aumento de la presión fiscal indirecta sobre el contribuyente (45).

Pues bien, a pesar de la importancia de la información también en la persecución de los delitos económicos y más en concreto fiscales, hay que lamentar que la información no circula con la fluidez que sería de desear entre las distintas Administraciones que, cada una en su respectivo ámbito funcional, tienen atribuidas competencias en el descubrimiento y la investigación de este tipo de ilícitos. Esta lamentable situación puede obedecer seguramente a una interpretación demasiado rígida del artículo 113 de la Ley General Tributaria, el cual dispone en su apartado primero:

"Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

b) La colaboración con otras Administraciones Tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las

Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo del mismo sistema.

d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas y subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y Tribunales para la ejecución de las resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa, en la que previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor se motive la necesidad de recabar datos de la Administración Tributaria."

Como vemos, el artículo 113 de la Ley General Tributaria ratifica la necesaria vinculación de la potestad de obtención de información —y el correlativo deber de colaboración— al fin que la justifica, y relaciona las potestades de la Administración y el deber de colaboración de los ciudadanos y entidades estableciendo una doble exigencia: el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, y la exclusiva utilización de los mismos para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la

cesión tenga por objeto alguna de las finalidades anteriormente transcritas.

La Orden ministerial de 18 de noviembre de 1999 regula el suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones (artículo 2), así como el suministro de información tributaria para las finalidades y a los órganos, autoridades o entidades previstas, en cada caso, por el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria (artículo 3), previendo la posibilidad de celebrar Convenios de colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones públicas, autoridades o entidades que puedan ser cesionarias de información (artículo 4), y que podrán obtener la misma accediendo mediante consulta directa a la base de datos tributarios de la Agencia Tributaria (artículo 5). Se especifica, además, que los datos suministrados son "los declarados por los contribuyentes y demás obligados a suministrar información, sin que, con carácter general, hayan sido sometidos a actividad alguna de verificación previa a su automatización" (artículo 7.1); se establecen "los principios y reglas aplicables al suministro de información tributaria" (artículo 6) y, entre ellos, los de adecuación de los datos suministrados a las funciones y competencias del cesionario, relevancia y utilidad de la información para los fines que justifican el suministro, proporcionalidad, seguridad, eficiencia y minimización de costes, e intransferibilidad de los datos suministrados, entre otros. Por último, se fijan las garantías específicas y las medidas que pueden adoptarse para asegurar el adecuado uso de los datos suministrados (artículo 8). Y habrá que estar igualmente a lo dispuesto en la Instrucción 5/2000, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, sobre suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, así como en los supuestos contemplados en las letras b), c) y d) del artículo 113.1 de la Ley General Tributaria.

Ciertamente, no existe una previsión normativa expresa que concrete la obligación de que la Administración Tributaria del Estado y el Instituto de la Guardia Civil intercambien la información que mutuamente se soliciten en el cumplimiento de sus respectivas funciones legalmente atribuidas; previsión que, de existir,

haría mucho más eficaz una típica función 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 se posibilita una mayor eficacia en el ejercicio de la competencia a la entidad a cuyo favor se presta el auxilio (46). Por otro lado, lamentablemente tampoco se han adoptado los convenios correspondientes entre ambas Instituciones que podrían permitir, en hipótesis, el acceso directo de los funcionarios adscritos al Servicio Fiscal de la Guardia Civil a las informaciones contenidas en las bases de datos de la Agencia Tributaria.

Y esta situación es de lamentar, como decimos, porque, como ha escrito García Martínez en un contexto más general (47), resulta claro que para que este deber de auxilio que incumbe a las distintas Administraciones Tributarias alcance un aceptable grado de cumplimiento es necesaria una cierta especificación legal o reglamentaria que estableciera, entre otros extremos, los supuestos específicos en que este intercambio de información ha de institucionalizarse, los cauces a través de los cuales va a ser posible el intercambio de información, así como los requisitos y las garantías necesarias que ha de revestir el intercambio de esta información.

Pero pese a la ausencia —como decimos— de norma expresa o de convenio, nos parece no ajustada a Derecho la interpretación realizada por la Agencia Tributaria del artículo 113 de la Ley General Tributaria; interpretación en virtud de la cual ese precepto impide proporcionar cualquier tipo de información fiscal a la Guardia Civil, salvo que se cuente con la autorización de jueces o fiscales, aun cuando se trate de la más elemental, como puede ser si una persona o sociedad importó alguna mercancía; dato que en ocasiones se obtiene de otro organismo de la Administración pública sin complicación alguna (48).

Y ante esta situación, conviene no olvidar que nos encontramos ante actuaciones de auxilio y que, como tales, su prestación resulta obligatoria para la Entidad requerida, de forma que ésta sólo podrá denegar su colaboración por los motivos tasados del artículo 4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

Procedimiento Administrativo Común, es decir, cuando dicha Entidad no esté facultada para prestarla o cuando, de hacerlo, causara un perjuicio grave a sus intereses o al cumplimiento de sus propias funciones (49). Se trata, en cualquier caso, de conceptos jurídicos indeterminados cuya invocación corresponde a la Entidad requerida para fundamentar una decisión denegatoria. Decisión esta última que es fiscalizable por la Jurisdicción contencioso-administrativa (50).

Como hemos señalado, la interpretación realizada por la Agencia Tributaria del artículo 113 de la Ley General Tributaria no es ajustada a Derecho. Este aserto se justifica en dos argumentos, a nuestro juicio decisivos y que pasamos a exponer. En primer lugar, por razón de la naturaleza de la información solicitada, de clara trascendencia tributaria; la mayoría de las veces relativa –aunque no siempre– a impuestos indirectos (IVA, Impuestos Especiales y Renta de Aduanas). Y conviene insistir que los obstáculos levantados al suministro de esa información impiden o reducen en gran medida las investigaciones policiales contra el fraude fiscal, incluso en la propia Guardia Civil, a pesar de esa significativa competencia que tiene atribuida como resguardo fiscal del Estado.

En segundo lugar, y con base justamente en la atribución de la referida competencia, la información solicitada por la Guardia Civil está afectada a una clara finalidad que se enmarca dentro del círculo de atribuciones propio de ser resguardo fiscal del Estado. Pues la obtención por el Estado, o más exactamente de cualesquiera organismo de la Administración, de información perteneciente a la esfera íntima del ciudadano sólo se justifica en función de la necesidad de comprobar el efectivo y adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ello significa, pues, que, en principio, la información tributaria tiene un uso finalista, cual es, precisamente, el de su aplicación al proceso de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias. Esta idea también se formula expresamente en el párrafo primero del artículo 113.1 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual “los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones (...) sólo podrán ser utilizados para la efectiva

aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada”. De esta forma, el principio general conforme al cual el uso de la información tributaria está afecto a la gestión de los tributos, convierte en excepcional y legalmente tasado cualquier otro uso o cesión de la referida información. Pero el caso que nos ocupa –el suministro de datos a la Guardia Civil para el adecuado cumplimiento de sus funciones como resguardo fiscal– no nos sitúa en esa excepcionalidad, sino más bien todo lo contrario, por tratarse de investigaciones encaminadas a la persecución de delitos fiscales. Y es que la actuación de colaboración o auxilio consistente en facilitar a otra Administración la información que requiera para el eficaz ejercicio de sus propias competencias sólo puede ser negada, a tenor de lo dispuesto en el artículo 4.3 de la Ley 30/1992, cuando el ente del cual se solicita no esté facultado para prestarla; lo que no sucede, a nuestro juicio, en el caso controvertido que nos ocupa.

Abona la interpretación aquí defendida el proceso legislativo que concluyó en la modificación parcial de la Ley General Tributaria, y más concretamente de su artículo 113, a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio. Pues en ese momento llegó a plantearse la posibilidad de la reserva de información entre Administraciones partiendo del artículo 111 de la Ley General Tributaria (51). Sin embargo, la redacción del artículo 113.1 de la Ley General Tributaria introducida por la mencionada Ley 25/1995, de modificación parcial, ha venido a salir al paso de este problema al habilitar el que los datos reservados de que dispone la Administración Tributaria puedan ser cedidos a terceros cuando dicha cesión tenga por objeto “b) la colaboración con otras Administraciones Tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias”. Y conviene subrayar con Lucas Durán que, a efectos del artículo 113.1 de la Ley General Tributaria, han de considerarse “terceros” tanto los órganos jurisdiccionales como otras Administraciones públicas distintas de la Administración Tributaria que posee la documentación fiscal (52).

Con lo cual, en definitiva, la Ley General Tributaria no sólo no impide sino, por el contrario, admite como una de las salvedades a la intransmisibilidad a terceros de los datos,

informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, precisamente, la colaboración con otras Administraciones a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias. Desde esta perspectiva, por consiguiente, se posibilita el intercambio de información con trascendencia tributaria entre las distintas Administraciones. Intercambio de información que discurrirá normalmente por los cauces habilitados a través de la aplicación de técnicas informáticas (53).

Ni que decir tiene que a los funcionarios que desempeñan esas funciones de resguardo fiscal del Estado les resulta de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 113.2 de la Ley General Tributaria; precepto en virtud del cual "Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados (en los cuales la Administración Tributaria cede información). Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieren corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

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

El precepto transcrito es lógica consecuencia de la naturaleza reservada de la información tributaria, que obliga al legislador a adoptar especiales cautelas en orden a garantizar la efectividad de la reserva. Precisamente debido a la naturaleza de la información intercambiada, son exigibles una serie de garantías tendentes a salvaguardar la esfera jurídica de los sujetos a los que aquella información va referida (54). Por ello, al margen de las implicaciones que el quebranto de este deber de sigilo pueda tener en las relaciones ante la Administración Tributaria y los ciudadanos a quienes se refiere la información desvelada, las autoridades o funcionarios que incurran en tal quebranto o incumplimiento del deber de

sigilo quedarán incurso en las responsabilidades penales o civiles que procedan y, además, incurrirán en falta administrativa muy grave.

Porque el acceso a las bases de datos y ficheros automatizados de las distintas Administraciones Tributarias, en cuanto que éstas poseen datos de carácter personal, está sometido a ciertas restricciones y controles, de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Estos controles operan tanto para el acceso de los propios funcionarios y personal laboral de la Administración Tributaria a los datos que ésta posee, como respecto al acceso a dichos datos por otras Administraciones (55).

En este sentido, el principio fundamental que rige el intercambio de información que contenga datos de carácter personal entre Administraciones Tributarias es el de la afectación de los datos a los fines para los que fueron recabados, a tenor de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, al declarar que "*los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas para el desempeño de su atribuciones no serán cedidos a otras Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas, salvo cuando la cesión hubiese sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición posterior de igual o superior rango que regule su uso o cuando la comunicación tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos*". Qué duda cabe que cuando la Guardia Civil requiere información de carácter fiscal, los datos sobre los cuales versa la solicitud están afectados al ejercicio de una competencia, como es la de resguardo fiscal del Estado, que versan sobre materia tributaria, por lo que existe una identidad competencial respecto de la función que motivó la recepción originaria de esa información por parte de la Agencia Tributaria.

En definitiva, sería de desear a nuestro entender una interpretación diferente del artículo 113 de la Ley General Tributaria de la defendida por la Agencia Tributaria en relación con las solicitudes de información presentadas ante este organismo por la Guardia Civil en el

cumplimiento de sus funciones como resguardo fiscal del Estado. Pero sería preferible que una norma expresa previera intercambios automáticos de información fiscal relevante entre ambas Administraciones, así como los cauces a través de los cuales se van a efectuar los mismos, e igualmente las garantías necesarias que ha de revestir ese intercambio de información.

Parece incontestable que en el intercambio de información entre Administraciones la informática está llamada a desarrollar un papel fundamental, habida cuenta que, sin su concurso, resultaría extraordinariamente dificultoso el mismo, cuando no imposible. Téngase presente, en este sentido, que una característica fundamental de la organización de la Administración Tributaria es su informatización, dados los millones de datos que ha de tratar y almacenar (56). En este sentido, habría que seguir la línea ya apuntada por el artículo 53 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. Pues este precepto, bajo el epígrafe "Colaboración entre Administraciones", dispone en su apartado 1 que "*Las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas de que se trate, entre sí y con las demás Comunidades Autónomas, colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, así como en la revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria*"; añadiendo el apartado 2 que "*En particular dichas Administraciones: a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten, estableciéndose los procedimientos de intercomunicación técnica precisos*". Lógicamente, la conexión informática entre los distintos centros de las respectivas Administraciones implicadas se convierte, *prima facie*, en un problema de carácter eminentemente técnico (57); cuestión que podría encauzarse mediante la adopción de los correspondientes acuerdos o convenios sobre concretos planes conjuntos y coordinados de informática fiscal. Resulta claro, asimismo, que en la efectiva adopción de tales convenios es imprescindible una especial *actitud* colaboradora entre todas las Administraciones. La cuestión estriba,

entonces y según ha escrito García Martínez (58), en vencer las reticencias de los responsables de las distintas Administraciones a posibilitar un amplio y fluido intercambio de información entre ellas y en la adopción de medidas —legislativas, pero también convencionales y de carácter técnico— que hagan posible tal intercambio, así como en el establecimiento de los controles y garantías respectivos a que el acceso de esta información ha de quedar sujeto.

LA HIPOTETICA CREACION DE UN CUERPO DE "POLICIA FISCAL": LA FALTA DE DESARROLLO DE LA DISPOSICION ADICIONAL TERCERA DE LA LEY ORGANICA 2/1986, DE FUERZAS Y CUERPOS DE SEGURIDAD DEL ESTADO, Y DEL APARTADO NOVENO DEL ARTICULO 103 DE LA LEY 31/1990 DE CREACION DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Uno de los aspectos más novedosos que trajo consigo la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (59) es el relativo a la colaboración policial contra el fraude fiscal y a la creación de una unidad policial, dependiente orgánicamente del Ministerio del Interior, pero que actuaría —en el caso de que en algún momento fuera implantada— de acuerdo con las directrices de la Agencia. Desde luego, la existencia de esta Unidad Policial parece estar vinculada a la persecución de delitos tributarios u otros conexos con fraudes fiscales o a la investigación de fraudes de especial envergadura cuando aquella esté necesitada del empleo de técnicas más propias de la labor policial. Esta unidad debería estar dimensionada lógicamente con arreglo a esta finalidad, obrando de acuerdo —según la opinión de Delgado Pacheco— con los planes de trabajo de la Agencia y bajo la dirección de las autoridades y órganos competentes de ésta. En el desarrollo de estas tareas, los funcionarios policiales tendrán acceso a la información que les sea precisa relativa a los contribuyentes cuya investigación se les encomiende, debiendo guardar a todos los efectos el mismo deber de secreto y sigilo acerca de estos datos y cuantos otros conoz-

can en el curso de la investigación que los demás funcionarios de la Agencia.

Esta Unidad Policial podría, a nuestro entender, intensificar la eficacia de las actuaciones de la Agencia Tributaria como organización administrativa responsable de la gestión del sistema tributario estatal y aduanero. Precisamente corresponde a esta Agencia, a tenor de lo dispuesto en el artículo 103, Uno, 3, de la Ley 31/1990, desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si es la eficacia —como uno de los principios constitucionales integradores del estatuto constitucional de la Administración pública según el artículo 103 de la norma fundamental— una de las ideas inspiradoras de la creación de este organismo público (60), habrá que matizar, sin embargo, que la eficacia, como principio jurídico (61), se predica de toda la actuación de la Administración pública en su conjunto y no sólo de determinados entes públicos que realizan total o parcialmente su actividad en régimen de Derecho Privado (62).

Además, la definitiva implantación de esta unidad especializada en la colaboración policial contra el fraude fiscal podría significar, de hecho y finalmente, el desarrollo hasta ahora siempre postergado de la Disposición Adicional Tercera, 4, de Ley 2/1986, de 13 de marzo, de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado; disposición que, como repetidas veces hemos recordado, prescribe que los Ministerios de Hacienda y de Interior darán conjuntamente las instrucciones relativas a las misiones de resguardo fiscal, encomendadas al Cuerpo de la Guardia Civil. Porque justamente esa unidad especial dependería orgánicamente del Ministerio del Interior pero desempeñaría sus funciones de acuerdo con las directrices de la Agencia —lo que manifiesta una dependencia funcional evidente— y encuadradas en sus planes de trabajo, sin perjuicio de las competencias y caracteres propios de la policía judicial.

Pero hasta el definitivo desarrollo del artículo 103, Nueve, de la Ley 31/1990 cabe preguntarse cuál es el modelo de "policía fiscal" por el que finalmente se habrá de decantar el legislador. Creemos, en cualquier caso, que a la vista del tenor literal del precepto citado el legislador español ha optado por una solución diferente a la adoptada por el modelo descentralizado de la Administración Tributaria norteamericana que según algunos autores parecía haber inspirado la creación de la Agencia Tributaria. Como indica Aparicio Pérez (63), la base operativa del *Internal Revenue Service* la constituyen los llamados "Agentes especiales"; unos funcionarios altamente cualificados que aúnan en su actuación el cometido propio de un inspector de policía y de un inspector de finanzas; de forma que junto a una profunda formación técnico-tributaria (equivalente o, al menos, homologable con la de nuestros inspectores actuarios), estos agentes gozan de preparación y facultades eminentemente policiales (portan armas, disponen de sofisticados sistemas de transmisiones, fotografía, escuchas telefónicas, etc.) (64).

Pero, como decimos, la Ley 31/1990 parece haber optado con buen criterio a destinar a determinados miembros de servicios especiales de los ya existentes Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado al servicio de la Agencia Tributaria, en perfecta analogía con las funciones de la policía judicial respecto de los órganos jurisdiccionales (65). Y esa medida parece positiva porque no es necesaria la creación de un nuevo Cuerpo de funcionarios, teniendo en cuenta que ya existen unidades dentro de la Guardia Civil con experiencia acreditada en el desempeño de estas actividades, al margen de la disgregación del estatuto jurídico de los funcionarios y del incremento irracional de gasto público que suele acarrear la creación de un nuevo Cuerpo administrativo.

Con lo cual el estatuto y atribuciones de esta Unidad de Policía Fiscal serán los correspondientes a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, estando facultados los miembros de dicha unidad, pues, a la entrada en domicilio sin autorización judicial en caso de flagrante delito, a la posibilidad de retener en las dependencias policiales a las personas no identificadas, etc. El artículo 103, Nueve, se cuida de añadir al mencionado estatuto, como

no podía ser de otra manera, los deberes de secreto y sigilo acerca de los datos con trascendencia tributaria que conozcan por razón de su cargo, exactamente en los mismos términos que el resto del personal de la Agencia Tributaria.

Junto a los deberes de secreto y sigilo se encuentran, por supuesto, importantes garantías para asegurar la imparcialidad en el ejercicio de las funciones por estos funcionarios. Garantías que toman cuerpo en los deberes de abstención y recusación, responsabilidad disciplinaria y aseguramiento del puesto de trabajo entre otras. Junto a ello hay que destacar que tanto las retribuciones básicas como las complementarias del personal de esa unidad especial, al igual que ocurre con el personal de la Agencia Tributaria, se deberían ajustar escrupulosamente a las previsiones que cada año realiza la Ley Anual de Presupuestos, ya que la Agencia Tributaria no recurre a los esquemas clásicos de participación de los inspectores en la recaudación obtenida, toda vez que en la norma creadora de la Agencia Tributaria se establece la financiación de todos los programas de gasto del ente público a través de los oportunos créditos aprobados por la Ley Anual de Presupuestos (66).

Pero es que, además, la creación de esa unidad especial para la lucha contra el fraude fiscal en el seno de la Agencia Tributaria significaría una realización efectiva del principio de coordinación entre ésta y la Guardia Civil en su función de resguardo fiscal del Estado. Así vino a entenderlo en su día también el Ministerio de Hacienda en su conocido "Informe sobre el Fraude en España" (67) al señalar como objetivo "priorizar y racionalizar las actuaciones conjuntas de dichas unidades especiales, atendiendo a razones de máxima eficacia y rentabilidad de la información que se obtenga de los análisis sectoriales llevados a cabo o de la que proporcionen los estudios que se efectúen sobre la materia. Adicionalmente, parece imprescindible la incorporación a estas unidades especiales de la acción de apoyo derivada del concurso de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad o de la Policía Fiscal. Por otra parte, se recomienda la coordinación de estas unidades especiales con el Ministerio Fiscal, en los casos en que de las investigaciones se deriven indicios de delitos" (el subrayado es nuestro).

Y hemos aludido anteriormente al principio de coordinación porque, de entrada, tiene valor y rango constitucional, al ser uno de los que informa de la organización y el funcionamiento de la Administración pública de acuerdo con el artículo 103 de la norma fundamental. Pues el establecimiento de las oportunas medidas coordinadoras tanto de carácter orgánico como funcional se presenta como un instrumento jurídico muy conveniente para la obtención de una mínima cohesión o coherencia interna en la consecución de los fines públicos. Sobre todo, si nos atenemos al mandato contenido en el artículo 18 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; precepto que bajo el significativo título de "Coordinación de las competencias", *ordena que* "los órganos administrativos en el ejercicio de sus competencias propias ajustarán su actividad en sus relaciones con otros órganos de la misma o de otras Administraciones a los principios establecidos en el artículo 4.1 de la Ley, y la coordinarán con la que pudiera corresponder legítimamente a éstos, pudiendo recabar para ello la información que precisen" (68).

A la vista del precepto transcrito e intentando trasladar estas consideraciones a la esfera de la investigación de los delitos contra la Hacienda Pública, resulta casi obligado postularse a favor de la creación de esa unidad especial prevista en la Ley de creación de la Agencia Tributaria. En efecto, esto supondría un gran avance en la coordinación de las actuaciones administrativas entre la propia Agencia y las investigaciones que lleva a cabo la Guardia Civil —actuaciones muchas veces paralelas y descoordinadas—, al tiempo que se solucionarían definitivamente los problemas de acceso a la información que actualmente padecen los funcionarios que cumplen la función de resguardo fiscal del Estado.

Por otro lado, la creación de esta unidad especial para la lucha contra el fraude fiscal, siempre y cuando estuviera integrada en exclusiva por miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado —como parece razonable y sin perjuicio de que la actuación se desarrolle en el marco de los planes de actuación de la Agencia Tributaria— con

las competencias y caracteres propios de la policía judicial, dispararía de una vez por todas las más que fundamentadas dudas que desde el punto de vista jurídico constitucional plantean en este momento los informes periciales realizados por los propios inspectores actuarios de la Agencia Tributaria en el momento en que los mismos pasan el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, en los supuestos en que la Administración Tributaria estima, a través de esos actuarios, que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública. Pues dada esta situación es más que razonable dudar de la imparcialidad de dichos informes, con lo que se podría estar vulnerando el artículo 24 de la Constitución, ya que en el ámbito penal rigen todas las garantías inherentes a la tutela judicial efectiva (69). Conviene recordar que nos movemos en el ámbito penal, no en el administrativo de las infracciones tributarias, por lo que esas garantías —entre las que se cuenta la de la imparcialidad— se aplican sin ningún tipo de matiz, a diferencia de las infracciones tributarias en las cuales el Tribunal Constitucional realizaba una llamada a la prudencia en la aplicación de ese principio, al declarar que “por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales”; en la medida en que “la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos” (Sentencia 76/1990, F.J. 8.A) (70).

Pero, conviene insistir, cuando de la instrucción de delitos se trata, ya no cabe matiz alguno en la aplicación, que ha de ser absoluta e incondicionada, de los principios y garantías del Derecho Penal. Y las dudas empiezan a surgir cuando se constata que en los delitos contra la Hacienda Pública se da una circunstancia poco común en la persecución delictiva, como es que mientras que la vía de conocimiento, la llamada *noticia criminis*, en los delitos tradicionales como homicidio, lesiones, robo o estafa es la denuncia privada del agraviado, en los delitos contra la Hacienda Pública, por el contrario, el vehículo ordinario

de conocimiento es el tanto de culpa procedente de la Inspección de los Tributos. De modo que es el inspector no sólo quien decide qué asuntos deben constituir mera infracción tributaria y cuáles delito, sino también quién actúa como perito, el cual no puede ser imparcial porque ha investigado previamente la comisión de la infracción tributaria y ha firmado los informes remitidos al Ministerio Fiscal (71). Qué duda cabe que si la investigación de los delitos tributarios estuviera encomendada a esa “policía fiscal”, que en ningún caso asumiría competencias de gestión tributaria (liquidación o recaudación) sino meramente inquisitivas, quedarían solucionados los aludidos problemas de imparcialidad derivados de unos informes periciales originados en una de las partes del proceso.

CONCLUSIONES

De todo cuanto antecede pueden deducirse las siguientes conclusiones:

Primera: La Hacienda Pública del Antiguo Régimen, desde la perspectiva de los ingresos, estaba fundamentada en un elenco muy variado y disperso de gravámenes sobre el consumo entre los cuales seguramente la figura más importante estaba constituida por impuestos sobre el consumo, señaladamente los diezmos y las alcabalas. Desde el punto de vista de la gestión de la Hacienda, ya en ese momento histórico se alude al concepto de “Resguardo” como organización encargada de proteger los derechos de la Hacienda Pública en el más amplio sentido del término. Dichos Resguardos ejercían sus competencias tanto en el interior del país como en las fronteras y extendían sus actividades, en consecuencia, a todo tipo de figuras tributarias. Primigeniamente los Resguardos estaban integrados por personal privado y posteriormente por funcionarios, unas veces civiles y en otras ocasiones militares.

Segunda: La aparición de la Inspección de los Tributos, como Cuerpo especializado en la gestión del sistema fiscal, a mediados del siglo XIX, supuso un hito fundamental en el decurso histórico de nuestra Administración Tributaria, con repercusiones igualmente en las activida-

des de los Cuerpos que venían desempeñando las funciones de resguardo fiscal del Estado. En efecto, aunque inicialmente convivieron el Cuerpo de Carabineros y la Guardia Civil en su condición de Resguardos, cuanto menos como órganos de colaboración, con los funcionarios de la Inspección, es con la aprobación del Reglamento de la Inspección de 1986 cuando, sin motivo ni razón, desaparece toda mención a los cometidos específicos de la Guardia Civil, que —como es sabido— asumió en 1940 las funciones de persecución del contrabando y del fraude que tenía encomendadas el desaparecido Cuerpo de Carabineros. Justamente en 1986 la Ley de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado ordena desarrollar las funciones de resguardo fiscal que igualmente están contempladas, entre otras, en las normas estatutarias de la Guardia Civil; mandato que ha sido hasta la fecha incomprensiblemente incumplido. Este estado de cosas revela, a nuestro juicio, una gran contradicción que, a su vez, pone de manifiesto la ausencia por parte del legislador de una visión clara de cuáles son las medidas jurídicas más apropiadas para la persecución del fraude.

Tercera: Se hace presente un grave déficit de coordinación administrativa —que, no se olvide, es un principio jurídico constitucional integrante del estatuto constitucional de la Administración pública (artículo 103 de la norma fundamental)— entre la Guardia Civil, como resguardo fiscal del Estado, y la Agencia Tributaria. Esto es palmario en la falta de instrumentos jurídicos que posibiliten un amplio y fluido intercambio de información entre ambos entes públicos; instrumentos que venzan la resistencia que esta Agencia ha demostrado —seguramente debido a puros intereses corporativos— en la colaboración con el Instituto armado acudiendo a una interpretación en nuestra opinión sesgada del artículo 113 de la Ley General Tributaria.

Cuarta: Sería conveniente crear el Cuerpo de "policía fiscal" al que se refiere la Ley 31/1990 de creación de la Agencia Tributaria, lo cual está en línea con las recomendaciones del valioso Informe sobre el Fraude de la Secretaría de Estado de Hacienda publicado en 1994. Ese Cuerpo habría de estar integrado por los funcionarios de la Guardia Civil

que actualmente desarrollan las funciones de Resguardo. Dicha creación supondría un gran avance, sin duda, en la coordinación de las actuaciones administrativas de la propia Agencia y las investigaciones que lleva a cabo la Guardia Civil. De manera que no sólo se vería incrementada la eficacia en la persecución del fraude, sino que además se disiparían las serias dudas constitucionales que actualmente plantean, desde la perspectiva de la falta de imparcialidad, los informes periciales elaborados por los inspectores en los expedientes que concluyen en procesos penales por delitos contra la Hacienda Pública. Finalmente, la creación de ese Cuerpo de policía fiscal se habría de enmarcar en el conjunto más amplio de una serie de disposiciones que desarrollarán de manera acabada las funciones del Resguardo.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUADO SANCHEZ, F., *Historia de la Guardia Civil*, Tomo VI, Editorial Planeta, Madrid, 1985.
- ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones entre las Administraciones públicas*, en LEGUINA VILLA, J., y SANCHEZ MORON, M. (Dir.), "La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Editorial Tecnos, Madrid, 1993.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., *La inspección de los tributos: una evolución significativa*, en Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 12, 1976.
- APARICIO PEREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en los Estados Unidos: los Agentes especiales*, Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.
- ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, Cívitas, Madrid, 1994.
- ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., *Cesión, intercambio y protección de la información tributaria de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente*, en Revista Técnica Tributaria, núm. 43, 1998.
- ARTOLA, M., *La Hacienda del Antiguo Régimen*, Alianza, Madrid, 1982.
- BAENA AGUILAR, A.; HERRERA MOLINA, P. M., y SERRANO ANTON, F., *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: problemas de constitucionalidad*, Editorial Comares, Granada, 1993.
- BAJO, M., y BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- CERVERA TORREJON, F., *La Inspección de los Tributos: garantía y procedimiento*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.
- COSCULLUELA MONTANER, L., *Los órganos administrativos: particular referencia a los órganos colegiados*, en AA.VV., "Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Editorial Carperí, Madrid, 1993.
- DE LAS CASAS Y SOBA, M., *Historia del Cuerpo de Carabineros*, Imprenta de Carabineros, Madrid, 1931.
- DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, en Impuestos, núm. 5, 1991.
- ESTAPE Y RODRIGUEZ, F., *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.
- GARCIA MARTINEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Cívitas, Madrid, 2000.
- GARZON PAREJA, M., *Historia de la Hacienda de España*, Tomo I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo V, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

LUCAS DURAN, M., *El acceso a los datos en poder de la Administración tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

MACARRON PEREZ, S., *El fraude a la Hacienda Pública*, dentro del Curso de Verano, celebrado en Carrión de los Condes del 11 al 14 de julio de 2000, sobre "Las policías fiscales y aduaneras ante los retos del futuro: fraude, narcotráfico, contrabando y blanqueo de capitales".

MANTERO SAENZ y CUESTA RODRIGUEZ, *Procedimiento en la inspección tributaria*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990.

MENENDEZ REXACH, A., *La cooperación, ¿un concepto jurídico?*, en Documentación Administrativa, núm. 240, 1994.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, *Informe sobre el fraude en España*, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1994.

ORTIZ CALLE, E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Boletín Oficial del Estado, Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 1998.

ORTIZ GRACIA, J. A., *Resumen histórico de la organización de la Inspección de los Tributos*, en AA.VV., "Régimen de Inspección de la Hacienda Pública", Gráficas Osca, Madrid, 1949.

PEREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio jurídico de actuación de la Administración pública*, Documentación Administrativa, núm. 218-219, 1989.

PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 8.ª edición, Editorial Cívitas, Madrid, 1998.

PINTADO ALCUBILLA, B., *Notas para la historia militar del Cuerpo de Carabineros*, Imprenta de Carabineros, Madrid, 1908.

SANTIAGO MARTIN, J. D., *La informática en la organización y en los procedimientos de la Administración tributaria*, en Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad, núm. 7, 1990.

ZORNOZA PEREZ, J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Editorial Cívitas, Madrid, 1992.

NOTAS

(1) Cfr. ARTOLA, M., "La Hacienda del Antiguo Régimen", Alianza, Madrid, 1982, pp. 10-11.

(2) Fiscalidad cuya figura impositiva principal está constituida por los diezmos, de los que Garzón Pareja, M., "Historia de la Hacienda de España", Tomo I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pp. 213-214, escribe que "se discute el origen de este tributo consistente en una contribución territorial sobre los productos de la agricultura, con base decimial. Más difícil es determinar cuándo los diezmos pasaron de ser percibidos por el Rey a ser tributados directamente por la Iglesia. De todas formas no aparece la palabra diezmo hasta el siglo VIII, si bien hoy se indica la costumbre de diezmar ya en la España visigoda, aunque no sean muy seguros los argumentos". Apuntemos, por lo demás, que a falta de poder imponer el diezmo al propietario, cuando no era a la vez explotador directo, cosa que sucede con los terratenientes, la Iglesia cargó sobre los labradores, por ser ellos quienes materialmente recogían las cosechas, sin tener en consideración el que fuesen propietarios o arrendatarios. Un impuesto directo requiere información acerca de los posibles contribuyentes, y un agente situado en el lugar para proceder al cobro antes de que se guardase el grano. La Iglesia que, por su función pastoral, tenía distribuidos a los individuos por todos los lugares, estaba en condiciones de exigir un tributo de este tipo, cosa que la Corona no podía realizar.

(3) Cfr. ARTOLA, M., "La Hacienda...", cit., p. 11.

(4) En este sentido, ARTOLA, M., "La Hacienda...", op. cit., pp. 11-12, escribe que la existencia de tales barreras creaba espacios mercantiles separados que, en casos extremos, producía situaciones excepcionales como la frontera vasca abierta a los productos extranjeros y custodiada por puestos aduaneros en el Ebro y frente a Navarra. La imagen del territorio de la monarquía, separado en compartimentos estancos, ha de matizarse, sin embargo, para señalar cómo en la práctica existía una sensible diferencia en los aranceles que gravaban la circulación de mercancías entre los territorios peninsulares de la monarquía y la que se realizaba en el exterior. La rebaja en las tarifas es el primer paso en el camino que acabará en 1839 con el definitivo traslado de las aduanas a las fronteras. Antes de esta fecha la contribución más importante para la configuración del mercado nacional había sido la eliminación de los puertos secos entre Castilla y Aragón.

(5) Vid. AGUADO SANCHEZ, F., "Historia de la Guardia Civil", Tomo VI, Planeta, Madrid, 1985, p. 133.

(6) Derecho establecido por los árabes que se pagaba por las mercancías o géneros que salían para otros reinos y por los que se introducían en España por mar o por tierra. (Enciclopedia Universal Ilustrada Espasa Calpe.)

(7) Antiguo impuesto, consistente en un tanto por ciento de las mercancías que se vendían o permutaban. Su precedente más antiguo se encuentra en la *centésima rerum venalium* de los romanos. (Enciclopedia Universal Ilustrada Espasa Calpe.)

Se conocieron tres clases de alcabala: la fija, que pagaban los vecinos por las transacciones que hiciesen en el pueblo de su vecindad; la llamada *del viento*, que pagaban los mercaderes forasteros por las transacciones que realizaban en los mercados, y la de *alta mar*, que se pagaba en los puertos secos y mojados por las transacciones de artículos extranjeros. (Enciclopedia Universal Ilustrada Espasa Calpe.)

(8) Servicio que los reinos tenían concedido al rey sobre el consumo de las seis especies: vino, vinagre, aceite, carne, carbón y velas de sebo, el cual se recaudaba de seis en seis años. (Enciclopedia Universal Ilustrada Espasa Calpe.)

(9) Contribución consistente en un recargo sobre la de alcabala y que llegó a ser del 4 por 100 de lo que se pagaba por ésta. Tras pasado este hábito a las rentas provinciales, desapareció al suprimirse éstas definitivamente por la Ley de 23 de mayo de 1845. (Enciclopedia Universal Ilustrada Espasa Calpe.)

(10) Vid. ARTOLA, M., "La Hacienda...", cit., pp. 67 y ss.

(11) Vid. ARTOLA, M., "La Hacienda...", cit., pp. 17 y ss, y pp. 42 y ss.

(12) Vid. AGUADO SANCHEZ, F., "Historia de la Guardia Civil", Tomo VI, p. 134.

(13) Vid. DE LAS CASAS y SOBA, M., "Historia del Cuerpo de Carabineros", Imprenta de Carabineros, Madrid, 1931.

(14) Vid. AGUADO SANCHEZ, F., "Historia de la Guardia Civil", Tomo VI, p. 134.

(15) Vid. PINTADO ALCUBILLA, B., "Notas para la Historia Militar del Cuerpo de Carabineros", Imprenta de Carabineros, Madrid, 1908, p. 7.

(16) Vid. AGUADO SANCHEZ, F., "Historia de la Guardia Civil", Tomo VI, p. 135.

(17) Vid. PINTADO ALCUBILLA, B., "Notas para la Historia Militar...", p. 9.

(18) Vid. CERVERA TORREJON, F., "La Inspección de los Tributos. Garantía y procedimiento", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pp. 9 y ss.

(19) Sobre esa reforma es imprescindible remitirse, en su totalidad, a ESTAPE Y RODRIGUEZ, F., "La reforma tributaria de 1845", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.

(20) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., "Resumen histórico de la organización de la Inspección de los Tributos", en AA.VV., "Régimen de Inspección de la Hacienda Pública", Gráficas Osca, Madrid, 1949, p. 29.

(21) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., op. cit., p. 29.

(22) Ello se hace especialmente patente, como ha visto ORTIZ GRACIA, J. A., "Resumen...", op. cit., p. 30, en la Instrucción Provisional para la Administración de la Hacienda Pública de 23 de mayo de 1845; norma coetánea a la Ley de Presupuestos que estableció la Reforma Mon. En el artículo 2 de esa Instrucción, al hablar de los Directores Generales, se decía ya que "considerarían primera y principal de sus obligaciones la recaudación íntegra de las contribuciones e impuestos que estén a su cargo". Más adelante, en la regulación de la organización de las provincias, al hablar de las obligaciones de los Intendentes y Administradores, señala de una manera implícita su obligación especial de cortar las defraudaciones. Se advierte, sin embargo, y esto es lo que se ha de destacar, la mayor importancia que se concede a la inspección de las oficinas, existiendo el Oficial inspector, especialmente dedicado a la inspección de las oficinas de los partidos de cada provincia, sin que se les asigne función explícita en materia de investigación de tributos.

(23) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., "Resumen histórico...", cit., p. 31.

(24) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., op. cit., p. 31-32.

(25) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., "Resumen histórico...", cit., p. 32.

(26) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "La inspección de los tributos: una evolución significativa", en Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 12, 1976, p. 517.

(27) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., "Resumen histórico...", cit., pp. 33-35; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "La inspección...", cit., pp. 513 y ss.

- (28) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., "Resumen histórico...", cit., p. 35; GARZON PAREJA, M., "Historia de la Hacienda de España", cit., Tomo II, pp. 1069 y ss.
- (29) Cfr. ORTIZ GRACIA, J. A., "Resumen histórico...", cit., pp. 37 y 40.
- (30) Cfr. CERVERA TORREJON, F., "La inspección...", cit., p. 10.
- (31) Cfr. ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., "Las actas de la Inspección de los Tributos", Cívitas, Madrid, 1994, p. 71.
- (32) Cfr. CERVERA TORREJON, F., "La inspección...", cit., p. 29.
- (33) Cfr. GOTA LOSADA, A., "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo V, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 26.
- (34) Cfr. CERVERA TORREJON, F., "La inspección...", cit., pp. 29 y ss.
- (35) En palabras de GOTA LOSADA, A., "Tratado...", Tomo V, cit., p. 86.
- (36) Posteriormente integrados en el Cuerpo de la Guardia Civil.
- (37) Cfr. GOTA LOSADA, A., "Tratado...", cit., Tomo V, p. 101.
- (38) Vid. MANTERO SAENZ, A., y CUESTA RODRIGUEZ, M., "Procedimiento en la Inspección tributaria", Edersa, Madrid, 1990, p. 396.
- (39) La expresión "Policía Tributaria" la hemos extraído de GOTA LOSADA, A., "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo V, cit., p. 147.
- (40) En este sentido, el análisis histórico de ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., "Las actas de la Inspección de los Tributos", cit., pp. 67-68.
- (41) Cfr. ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., "Las Actas...", op. cit., p. 68.
- (42) Vid. CERVERA TORREJON, F., "La Inspección de los Tributos. Garantía y procedimiento", cit., pp. 26 y ss.
- (43) Vid. página 118 de este trabajo.
- (44) Cfr. PEREZ ROYO, F., "Derecho Financiero y Tributario. Parte General", 8.ª edición, Ed. Cívitas, Madrid, 1998, p. 203.
- (45) Cfr. GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión de los tributos autonómicos", Cívitas, Madrid, 2000, p. 146.
- (46) En este sentido, ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., "Cesión, intercambio y protección de la información tributaria de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente", en Revista de Técnica Tributaria, núm. 43, 1998, p. 46.
- (47) Cfr. GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión...", cit., p. 147.
- (48) Esta situación ya fue denunciada por MACARRON PEREZ, S., "El fraude a la Hacienda Pública", dentro del Curso de Verano, celebrado en Carrión de los Condes del 11 al 14 de julio de 2000, sobre "Las policías fiscales y aduaneras ante los retos del futuro: fraude, narcotráfico, contrabando y blanqueo de capitales".
- (49) Así se ha pronunciado ALBERTI ROVIRA, E., "Relaciones entre las Administraciones Públicas", en LEGUINA VILLA, J., y SANCHEZ MORON, M. (Dir.), "La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Editorial Tecnos, Madrid, 1993, p. 56, puntualizando por su parte que la Entidad requerida no podrá valorar la oportunidad de la solicitud de auxilio requerida, si bien ésta no está obligada a acceder a ciegas a la actuación solicitada si la misma, por ejemplo, no guarda relación ni proporción con el ejercicio de las competencias para el que se demanda auxilio, si bien lo que se produce en este caso es la ausencia de un presupuesto esencial para que nazca la obligación de cooperación y asistencia. En este mismo sentido, MENENDEZ REXACH, A., "La cooperación, ¿un concepto jurídico?", en Documentación Administrativa, núm. 240, 1994, p. 34.
- (50) Cfr. GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión...", cit., pp. 146-147.
- (51) De lo que da oportuna cuenta GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión...", cit., pp. 150-151, autor a quien seguimos en este punto.
- (52) Cfr. LUCAS DURAN, M., "El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria", Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 211.
- (53) Cfr. GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión...", cit., p. 151.
- (54) Con todo, la posible inclusión de los datos económicos en el derecho constitucional a la intimidad es una cuestión controvertida, de lo que dan fe tanto la doctrina como la jurisprudencia; sobre ello, vid. LUCAS DURAN, M., "El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria", cit., pp. 104 y ss.
- (55) Cfr. GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión...", cit., p. 151.
- (56) Sobre ello, SANTIAGO MARTIN, J. D., "La informática en la organización y en los procedimientos de la Administración Tributaria", en Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad, núm. 7, 1990, pp. 14 y ss.; ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., "Cesión...", cit., pp. 51 y ss.; GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión...", cit., p. 148.
- (57) Como reconoce con carácter general GARCIA MARTINEZ, A., "La gestión...", cit., p. 149.
- (58) Cfr. GARCIA MARTINEZ, A., op. cit., pp. 153-154.
- (59) A juicio de DELGADO PACHECO, A., "La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", en Impuestos, núm. 5, 1991, p. 1400. Estamos plenamente de acuerdo con este autor, que ocupó el cargo de Director General de la Agencia Tributaria durante los primeros años de su andadura.
- (60) Así, DELGADO PACHECO, A., "La creación de la Agencia...", cit., pp. 1393 y ss.
- (61) Como ha puesto de relieve PAREJO ALFONSO, L., "La eficacia como principio jurídico de actuación de la Administración pública", Documentación Administrativa, núm. 218-219, 1989, pp. 22 y ss, el Tribunal Constitucional (SSTC 22/1984, 27/1987 y 178/1989) tiene admitido, con entera naturalidad y sin hacerse problema de ello, la naturaleza jurídica del principio de eficacia.
- (62) Hemos desarrollado este argumento en ORTIZ CALLE, E., "La Agencia Estatal de Administración Tributaria", Boletín Oficial del Estado, Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 1998, pp. 38 y ss.
- (63) Cfr., por todos, APARICIO PEREZ, J., "La lucha contra el fraude fiscal en los Estados Unidos: los Agentes especiales", Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.
- (64) Vid., igualmente, BAENA AGUILAR, A.; HERRERA MOLINA, P. M., y SERRANO ANTON, F., "La Agencia Tributaria frente al contribuyente: régimen jurídico y problemas de constitucionalidad", Ed., Comares, Granada, 1993, p. 54.
- (65) Esta es la tesis de BAENA AGUILAR, A.; HERRERA MOLINA, P. M., y SERRANO ANTON, F., "La Agencia Tributaria...", op. cit., p. 54, que compartimos plenamente.
- (66) Vid. ORTIZ CALLE, E., "La Agencia Estatal...", cit., pp. 203 y ss.
- (67) Cfr. MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, "Informe sobre el Fraude en España", Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1994, recomendación 55.
- (68) Vid., sobre este precepto, los interesantes comentarios de COSCULLUELA MONTANER, L., "Los órganos administrativos: particular referencia a los órganos colegiados", en AA.VV., "Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Ed., Carperi, Madrid, 1993, pp. 113 y ss.
- (69) En este sentido, BAJO, M., y BACIGALUPO, S., "Delitos contra la Hacienda Pública", Edit., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pp. XVI y ss.
- (70) Vid., sobre esta sentencia, los comentarios de ZORNOZA PEREZ, J. J., "El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)", Edit., Cívitas, Madrid, 1992, pp. 164 y ss.
- (71) Cfr. BAJO, M., y BACIGALUPO, S., "Delitos contra la Hacienda Pública", cit., pp. XVI-XVII.