

**UNA APROXIMACIÓN A LA INADECUADA RECEPCIÓN DEL
CONCEPTO DE OBLIGADO TRIBUTARIO EN EL DERECHO ESPAÑOL**

Victor Manuel Sánchez Blázquez

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Ciencias Jurídicas,
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. El obligado tributario en el Derecho alemán.
 1. El parágrafo 33 de la AO.
 2. La ubicación sistemática del precepto.
 3. La técnica empleada en la definición.
 4. El contenido del concepto de obligado tributario.
 - A) Obligados a la realización de prestaciones materiales y formales.
 - B) La posición pasiva de los ciudadanos como única relevante.
 - C) Reducción de los sujetos obligados tributarios: el párrafo segundo.
- III. El concepto de interesado en la Ordenanza tributaria alemana.
 1. El Derecho tributario material y el Derecho tributario formal en la AO.
 2. Sentido y justificación del concepto de interesado.
 3. Alcance del concepto de interesado del parágrafo 78 AO.
 4. La Administración y los particulares, sujetos distintos en los procedimientos administrativos tributarios.
 5. Contenido del parágrafo 78 AO: los interesados.
- IV. La recepción del concepto de obligado tributario en el Derecho español.
 1. Los obligados tributarios.
 2. Los obligados tributarios y la participación en el procedimiento.
 - A) La regulación del RGI.
 - B) La aplicación subsidiaria de las normas del Procedimiento Administrativo Común.

I. INTRODUCCIÓN.

La promulgación de la Ordenanza tributaria de 1919 supuso la aparición en Alemania del primer gran cuerpo normativo en el cual se recogían, de modo sistemático, las normas aplicables a la generalidad de los tributos¹, es decir, la denominada Parte General del Derecho tributario². Su misma preparación y entrada en vigor, fue, a juicio del profesor SAINZ DE BUJANDA, el acontecimiento que desencadenó el

1 Por esta razón en ocasiones se ha aludido a ella como ley abrigo (Mantelgesetz) o como Constitución tributaria (Steuergrundgesetz). En este sentido, STEINHAUFF, D., "Abgabenordnung", en *Lexicon des Rechts. Steuer- und Finanzrecht*, 2ª ed., Luchterhand, Berlin, 1993, pág. 16. "La Ley, sin embargo - señala TIPKE-, no merece este nombre. La ley fundamental de una materia jurídica debe determinar los principios fundamentales de dicha materia, y esto no ocurre en la Ordenanza Tributaria. La Ley Fundamental del Derecho Tributario, la «Carta Magna» del contribuyente, es la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania de 1949". Cfr. TIPKE, K., "La Ordenanza Tributaria alemana de 1977" (traducción de RAMALLO MASSANET, J.), en *REDF*, núm. 4, 1977, pág. 359. En relación con la denominación empleada, este mismo autor (*ibidem.*, pág. 357) considera que "hubiera sido mejor elegir la denominación de Código Tributario General (Allgemeines Steuergesetzbuch)".

proceso de elaboración del Derecho tributario como disciplina científica³. Y ello a pesar de que la rapidez con que aquélla se realizó, debido a la urgencia existente para su promulgación⁴, hizo que aquél texto normativo adoleciera de numerosas insuficiencias tanto sistemáticas como terminológicas⁵.

Como consecuencia de tales deficiencias, de la aparición de otras leyes especiales y de los cambios producidos en la realidad aplicativa de los tributos, fue haciéndose patente la necesidad de su reforma. De este modo, se produjeron modificaciones ulteriores hasta que en 1931 se dio una nueva redacción a la Ordenanza. Y con posterioridad, a principios de 1963, el Bundestag alemán aprobó una resolución por la que exigía al Gobierno Federal una reforma del Derecho Tributario general⁶. Los trabajos de preparación de la ley se llevaron a cabo durante años, hasta que se aprobó

-
- 2 “La función que, en una materia jurídica, tiene esta parte general es, fundamentalmente, la de abstraer lo general y común del conjunto de las leyes especiales y ordenarlo sistemáticamente, de tal manera que se descargue a las leyes especiales y se eviten continuas repeticiones”. TIPKE, op.cit., pág. 357. En parecido sentido PAULICK, cuando señala: “En general se caracteriza la Ordenanza Tributaria como la ley tributaria fundamental, por contener las disposiciones básicas aplicables a todos los impuestos. Es la amplia codificación de una parte general del Derecho tributario y presupone una comprensión y penetración científicas de todo el Derecho tributario, un dominio sistemático del mismo, una formación jurídica de conceptos y un lenguaje y terminología jurídicos. Una codificación de esta naturaleza promueve la seguridad jurídica y la igualdad de la imposición mediante su ordenación sistemática y mediante el valor didáctico unido a ésta. El sentido de una parte general así concebida es, en particular, abstraer lo común del cúmulo de problemas individuales, ordenarlo sistemáticamente y descargar a las leyes tributarias especiales de los preceptos aplicables por igual a todos los impuestos”. Cfr. “La Ordenanza tributaria de la República Federal alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario”, en Ordenanza tributaria alemana, IEF, Madrid, 1980 (traducción de PALAO TABOADA, C.).
- 3 SAINZ DE BUJANDA, F., Sistema de Derecho Financiero, vol. 2º, FDUCM, 1985, pág. 25. Aunque existían ya con anterioridad a este texto legal algunas obras generales sobre la materia, como pone de manifiesto el propio SAINZ DE BUJANDA, ibidem., pág. 198. Para un resumen de la literatura existente en lengua alemana en torno al Derecho tributario, desde sus orígenes hasta nuestros días, ibidem., págs. 198-201.
- 4 STEINHAUFF (ibidem) expone de esta forma las circunstancias que motivaron la promulgación de la AO de 1919. “En el Régimen alemán de 1871 la competencia para la imposición se situaba en primera línea por los Länder no por el Estado. Por el aumento permanente de los deberes y sobre todo por la I Guerra Mundial, las exigencias financieras del Reich crecieron de manera considerable. Se intentó cubrir esas permanentes y crecientes necesidades financieras a través de la introducción de nuevos impuestos del Reich, cuya administración incumbiera en efecto de aquí en adelante a los Länder. Faltaba entonces una regulación para el manejo igualitario de esa administración, sería necesario para la unificación conseguir una ley del Reich, en la que debían ser reunidas las disposiciones generales y contradictorias en parte de las leyes de los tributos en particular”. Es ésta precisamente, como pone de manifiesto PAULICK (op.cit., pág. 34), una de las tareas que le habían sido asignadas a la Ordenanza tributaria del Reich: “A ésta se le había asignado una doble tarea: por una parte, acabar con la dispersión de las disposiciones procedimentales en el ámbito del Derecho tributario y crear un Derecho de procedimiento uniforme para todo el territorio del Reich. Por otra, la Ordenanza debía servir para delimitar mutuamente las posiciones jurídicas del Estado por un lado y de los ciudadanos por otro y fijar sus derechos y deberes recíprocos en el procedimiento de imposición. Debía en especial, dada la elevada cuantía de las cargas tributarias, garantizar la igualdad y la justicia de la imposición”.
- 5 TIPKE, op.cit., pág. 357. Sobre el proceso anterior a la redacción de la Ordenanza tributaria del Reich de 1919, vid. CORDES, Untersuchungen über Grundlagen und Entsehung der Reichabgabenordnung vom 23- 12-1919, Tesis doctoral, Colonia, 1971. Citado por TIPKE, ibidem., nota 1.
- 6 “Las finalidades que se perseguían, con ello, eran las siguientes: desbrozar las leyes que regulan los impuestos en particular y reponer a la Ordenanza Tributaria como ley general (Mantelgesetz); corregir la sistemática y su terminología; coordinar correctamente los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la tributación”. Cfr. TIPKE, ibidem.. En el mismo sentido, STEINHAUFF, ibidem.

su redacción definitiva en el año 1975, cuya vigencia comenzó el 1 de enero de 1977 y que llega hasta la actualidad, después de algunas pequeñas modificaciones.

Este gran cuerpo normativo sobre el Derecho tributario general, la Ordenanza tributaria⁷, goza de gran prestigio y ha influido en la legislación y Derecho positivo de otros países⁸. Nuestro propio Derecho tributario ha sufrido dicha influencia. Una de las manifestaciones más significativas de ese influjo ha sido la recepción del concepto de "obligado tributario" (Steuerpflichtiger), realizada a través del Reglamento General de la Inspección de los Tributos⁹, y cuyo origen se ha encontrado precisamente en aquélla.

Sin embargo, si se acude a la propia AO se puede advertir la no identidad existente entre el contenido del concepto obligado tributario recogido en el RGI y que se establecía en la norma alemana. De igual forma, resalta el hecho de que se haya recogido en el Derecho español a través de una disposición reglamentaria un concepto que en el Derecho alemán se contenía en la norma de rango legal (la AO) que regula las cuestiones generales aplicables a todo el ámbito tributario en aquel país. Además se trata de un reglamento, previsto en la propia Ley General Tributaria¹⁰ para la regulación de cuestiones procedimentales, mientras que el concepto de obligado tributario no se hallaba contenido en las normas de la AO dedicadas a los procedimientos. En éstas aparece otro concepto para referirse a los sujetos que van a participar en ellos, el concepto de interesado (Beteiligter), que, sin embargo, no aparece en el RGI.

Estas divergencias normativas y conceptuales existentes entre los dos ordenamientos jurídicos, el español y el alemán, en relación con un término que se había extraído de este último, son las que justifican el presente estudio. Con él se pretende realizar una aproximación (puesto que un estudio más profundo y detallado excede de los propósitos del mismo, relegándose para una investigación posterior) a los problemas que se pueden suscitar por la regulación existente en el Derecho español sobre los sujetos que han de realizar las prestaciones tributarias y que, en su caso, van a intervenir en los procedimientos administrativos en materia tributaria. En particular, en aquellos procedimientos regulados por el RGI y que lleva a cabo la Inspección de los Tributos, en cuyo marco se produjo la recepción de la figura del obligado tributario. Pero de manera previa resulta necesario conocer la regulación y alcance de estas cuestiones en el Derecho alemán, ordenamiento del cual se habían extraído. Por ello se abordarán éstas en primer lugar, lo que conducirá al examen de los conceptos de obligado tributario y de interesado recogidos en la AO, para posteriormente tratar

7 En adelante AO (Abgabenordnung).

8 "El prestigio de que goza la Ordenanza, incluso en el extranjero, se funda en gran medida en su alto grado de cohesión sistemática y de claridad y precisión en los conceptos". Cfr. PAULICK, op.cit., pág. 35.

9 En adelante RGI.

10 En adelante LGT. En concreto se preveía la promulgación de distintos reglamentos procedimentales, entre ellos el de inspección, en el artículo 9. 1 c) de la LGT.

las controversias que se han suscitado por su “inadecuada” recepción en el Derecho español.

II. El obligado tributario en el Derecho alemán.

1. El parágrafo 33 de la AO.

Es en el parágrafo 33 AO¹¹ donde aparece la definición del obligado tributario, aunque ya se mencionaba este término en anteriores preceptos¹²: “Es obligado tributario quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias le impongan”. Pero lo dispuesto en el apartado primero es completado por el apartado segundo que va a llevar a cabo una exclusión de determinados sujetos que no van a ser considerados obligados tributarios a pesar de que deban realizar deberes tributarios: “No es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales e industriales”.

Varias cuestiones han de destacarse de esta definición, que se abordarán separadamente. Así, es necesario aludir a su ubicación sistemática, a la técnica empleada por el legislador y al contenido concreto del precepto. Y en relación con esto último, se van distinguir a su vez tres aspectos: la obligación de realizar prestaciones materiales y formales, la única relevancia en la definición de las posiciones pasivas de los contribuyentes, y la exclusión de algunos sujetos del concepto de obligado tributario, contenida en su párrafo segundo.

2. La ubicación sistemática del precepto.

Se ha puesto de manifiesto por la doctrina alemana la incorrecta ubicación sistemática de este precepto en la AO. Por un lado, parece que hubiera sido más adecuado incluirlo, dentro de la Parte Primera, sobre Disposiciones Preliminares, (Einleitende Vorschriften), en el Capítulo Segundo, en el que se contienen definiciones de conceptos tributarios (Steuerliche Begriffsbestimmungen)¹³. Un concepto de la importancia del de obligado tributario, debería haberse incluido junto con otros conceptos trascendentales en el ámbito de los tributos como impuesto, ley, discrecionalidad, autoridades financieras, etc.¹⁴

11 Se ha manejado la traducción del profesor PALAO TABOADA. Ordenanza tributaria alemana, IEF, Madrid, 1980. De igual forma, para las modificaciones posteriores, Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung, Beck, München, 1994.

12 Así en los párrafos 18.II, 19, 20 y 23.II.

13 KRUSE en TIPKE, K. y KRUSE, H.W., Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, (15ª ed.) (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, 1994, coment. previo a § 33 y ss, anot. 2. Se ha utilizado esta obra con la última actualización de junio de 1995.

14 Por ello TIPKE (“La Ordenanza ...”, cit., pág. 360) critica la selección de los conceptos tributarios reunidos en dicho capítulo: “Las definiciones de conceptos tributarios que hasta ahora se encontraban dispersas en la Ordenanza Tributaria y en las leyes auxiliares han sido reunidas. Sin embargo, la elección de los conceptos parece haberse hecho, desde una perspectiva ideal, un tanto discrecionalmente”.

Pero también es criticable la inclusión dentro de la Parte Segunda, sobre el Derecho de la obligación tributaria (Steuerschuldrecht). Del contenido de la definición de obligado tributario se induce su incorrecta ubicación. Puesto que el legislador va a considerar obligados tributarios a personas distintas al deudor del impuesto (Steuerschuldner), que es el sujeto integrante de la relación de obligación tributaria (Steuerschuldverhältnis)¹⁵, no parece muy lógico que se incluya ese concepto de mayor amplitud en la Parte dedicada a la obligación tributaria.¹⁶

3. La técnica empleada en la definición.

El legislador alemán de 1975, siguiendo la técnica utilizada por sus predecesores, lleva a cabo una enumeración a la hora de abordar el concepto de obligado tributario. En vez de dar una definición general o, al menos, realizar una descripción mayor de los sujetos que especifica, realiza una enumeración de aquellos que se consideran obligados tributarios sin señalar a su vez qué se entiende por cada uno de los que enumera.¹⁷

No obstante, se introduce una novedad respecto las redacciones anteriores del precepto: la referencia en el último inciso del apartado primero a cualesquiera deberes impuestos por las leyes tributarias. De esta manera se puede concluir que es obli-

¹⁵ Se ha venido aludiendo en la doctrina alemana a la existencia de una relación jurídico tributaria en sentido amplio (Steuerrechtsverhältnis), dentro de la cual se fundarían distintas relaciones jurídicas más concretas en las que se sustentaría la existencia de diferentes derechos y deberes del ciudadano y de los titulares de la Administración. Una de estas relaciones jurídicas concretas sería la relación de obligación tributaria (Steuerschuldverhältnis). Esta distinción es puesta de manifiesto claramente por KRUSE (ibidem., anot. 1): "La relación de obligación tributaria es un relación jurídico tributaria especial (spezielles Steuerrechtsverhältnis). Es una relación jurídica entre por lo menos dos sujetos jurídico tributarios, en virtud de la cual el uno, el deudor está obligado al otro, acreedor, a producir una prestación tributaria. La relación de obligación tributaria constituye, por tanto, para el deudor un «deber de prestación» («Leistensollen»), para el acreedor un «deber de recepción» («Bekommensollen»). La obligación es el deber del deudor de originar la concreta prestación, el crédito el derecho del acreedor de reclamar la concreta prestación". Y va a señalar cuál va a ser su objeto, observándose claramente el carácter patrimonial de la misma: "Objeto de la relación de obligación tributaria son créditos jurídico patrimoniales (vermögensrechtliche Ansprüche), es decir, créditos, que se dirigen a prestaciones pecuniarias. Estos son el crédito tributario, el crédito de responsabilidad, el crédito de devolución, el crédito de reembolso y el crédito de reclamación así como los créditos en las prestaciones tributarias accesorias, los créditos en recargos de retraso, intereses, recargo de, multas coercitivas y costas (§ 3 III AO)". Y va a destacar como aspecto fundamental de esta relación de obligación tributaria respecto a la relación jurídico tributaria, su independencia: "La relación jurídico tributaria es independiente de la relación de obligación tributaria (...). La relación jurídico tributaria puede existir sin que exista al mismo tiempo una relación de obligación tributaria". Estas distinciones realizadas por la doctrina germánica ya fueron puestas de manifiesto dentro de la doctrina española por el profesor SANCHEZ SERRANO, L., La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1976, pág. 47, nota 9; y, posteriormente, por el profesor PALAO TABOADA, en su traducción de la AO, op.cit., pág. 73, nota 28.

¹⁶ Aunque hay que poner de manifiesto que en esta Parte Segunda se van a contener materias que no se corresponden con tal denominación. Así, sólo van a ser objeto del Derecho de la obligación tributaria el Capítulo Segundo, de la relación de obligación tributaria (Steuerschuldverhältnis), y el Cuarto, sobre la responsabilidad (Haftung). No lo van a ser el Capítulo Primero, sobre el obligado tributario (Steuerpflichtiger), y el Tercero, sobre fines fiscalmente protegidos (Steuerbegünstigte Zwecke). Así lo pone de manifiesto KRUSE, ibidem., anot. 2.

¹⁷ Por esta razón, puede señalar KRUSE que el parágrafo 33 "no significa frente a § 79 I, II AO y § 97 I, II RAO ningún progreso. Ahora como antes lo intenta la ley con una enumeración, ahora como antes comienza con la equiparación del obligado tributario con el deudor de impuesto, pero sin determinar el concepto de deudor de impuesto ". Cfr. TIPKE y KRUSE, op.cit., coment. a § 33, anot. 1.

gado tributario todo aquel que deba cumplir cualesquiera deberes impuestos por las leyes tributarias¹⁸, aunque no estén expresamente mencionados en el parágrafo 33 AO.

4. El contenido del concepto de obligado tributario.

A) Obligados a la realización de prestaciones materiales y formales.

Si se examina la enumeración contenida en el parágrafo 33 AO se puede advertir cómo la ley va a conectar la condición de obligado tributario con la titularidad de cualesquiera deberes impuestos por las normas tributarias, independientemente de cuales sean aquéllos. De este modo va a ser irrelevante la naturaleza de la prestación a que estén obligados. Así, podrá ser ésta una prestación patrimonial constituyéndose en una obligación de dar (el pago de una cantidad de dinero en concepto de impuesto propio, en concepto de responsabilidad para el pago de impuestos ajenos, en concepto de retención de las cantidades satisfechas, etc.) o bien podrá tratarse de una prestación no patrimonial, es decir, una obligación de hacer (presentar la declaración tributaria, llevar libros y registros, etc.). De esta forma se pone de manifiesto el hecho de que el concepto de obligado tributario alcanza no sólo a la relación de obligación tributaria (*Steuerschuldverhältnis*) sino también a la relación jurídico tributaria en sentido amplio (*Steuerrechtsverhältnis*).¹⁹

B) La posición pasiva de los ciudadanos como única relevante.

Puede también apreciarse de la lectura de aquel precepto de la AO el que el legislador alemán, a la hora de determinar quiénes considera como obligados tributarios, centra su atención únicamente en los sujetos en cuanto titulares de situaciones jurídico subjetivas pasivas en relación con el instituto tributario. A este respecto la doctrina alemana destaca que así se ha venido haciendo desde la Ordenanza tributaria del Reich de 1919, continuando hasta la actual, a pesar de que se haya producido un cambio cualitativo esencial en el ámbito alemán, como fue la promulgación de la Ley Fundamental de Bonn en 1949.²⁰

Teniendo en cuenta este hito, la doctrina germánica considera que el legislador tributario debería haber tenido presente otra visión distinta de la que se desprende de la AO en relación con los obligados tributarios. Hubiera sido lo más correcto “señalar como obligado tributario a cualquiera que esté enfrente del titular de la Administración como interesado de la relación jurídico tributaria”²¹. Ello porque en esa relación jurídico tributaria van a aparecer los particulares como titulares no sólo de deberes sino también de derechos.²²

C) Reducción de los sujetos obligados tributarios: el párrafo segundo. Pero debe además tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado segundo del pará-

¹⁸ Estas leyes tributarias (*Steuergesetze*) van a ser no sólo las leyes que regulan los impuestos sino también las leyes que regulan el procedimiento, y la calificación como tributaria de una ley se ha de hacer conforme su respectivo contenido, no de acuerdo a su denominación legal u otras formalidades. En este sentido, KRUSE, *ibidem*.

¹⁹ Vid. nota 15.

²⁰ KRUSE, *ibidem*.

grafo. No van a ser obligados tributarios todos los titulares de derechos y deberes derivados de las normas tributarias. Esta es una definición demasiado amplia. “Para ser obligado tributario, debe el titular de deberes y derechos tributarios ser un interesado o potencial interesado de una relación de deuda tributaria”²³. De este modo el Derecho tributario alemán diferencia el carácter de la colaboración debida por los distintos sujetos en el ámbito tributario y, consiguientemente, distingue los mismos deberes en que se materializa tal colaboración. Así, al sujeto deudor de la prestación material de pago del tributo o que, eventualmente, puede serlo, se le impondrán una serie de deberes, en relación con su propia situación tributaria y será considerado obligado tributario. Mientras que los sujetos a los que se le imponen otra clase de deberes, no en cuanto deudores reales o eventuales de una obligación tributaria y conectados, por tanto, con su propia situación tributaria, sino en cuanto simples colaboradores de la Administración tributaria para el esclarecimiento de una situación tributaria ajena, no serán considerados obligados tributarios.²⁴

21 Ibidem. Por esta razón, habría que poner de manifiesto la inadecuación del propio término obligado tributario (Steuerpflichtiger) en el Derecho alemán. La doctrina alemana alude por ello al interesado en la relación jurídico tributaria (Beteiligter des Steuerrechtsverhältnisses), que sería titular de derechos y de deberes. Quizá por esta razón el profesor SANCHEZ SERRANO (ibidem.), pese a reconocer que el término Steuerpflichtiger etimológicamente significa algo así como “obligado impositivo”, prefería traducirlo como “particular interesado” o simplemente “interesado”. No obstante, hay que diferenciar al concepto de interesado cuando se refiere a la relación jurídico tributaria, del interesado en un determinado procedimiento. En este sentido, TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrecht*, (14^aed.), Otto Schmidt, Köln, 1994, pág. 154, nota 2. La propia AO utiliza sólo el término interesado (Beteiligter) en relación con este último. Aunque puedan coincidir los sujetos que sean interesados en la relación jurídico tributaria y los interesados en un procedimiento, se trata de dos ámbitos distintos. De ello es buena muestra estas palabras de KRUSE: “Son interesados en la relación jurídica tributaria por un lado el respectivo titular de la Administración (jeweiligen Träger der Steuerverwaltung), a saber Estado, Land, municipios, sociedades religiosas de Derecho Público, y por otro lado el obligado tributario (Steuerpflichtiger). Los diferentes derechos y deberes se originan la mayoría de las veces por fuerza de la ley a través de la realización de los supuestos de hecho (Tatbestandsverwirklichung). El nacimiento y el contenido de los distintos derechos y deberes no están sujetos entonces por tanto a la voluntad y a la disposición de los interesados, ni del obligado tributario ni del titular de la Administración tributaria. Del nacimiento de la relación jurídico tributaria debe diferenciar su actualización procedimental (verfahrensmässige Aktualisierung); ésta está muy a menudo accesible a la disposición de los interesados. Las autoridades financieras pueden por ejemplo conforme a su discrecionalidad requerir a los obligados tributarios para que suministren informaciones (§ 93), muestren libros, registros, papeles empresariales y otros documentos para el examen e inspección (§ 97). La relación jurídico tributaria se origina a través de un acto administrativo cuando las autoridades financieras dirigen una decisión tributaria (Steuerbescheid) a un no deudor, liquidan una multa coercitiva (Zwangsgeld) (§ 329, § 333) o embargan un patrimonio industrial de un no deudor (§§ 249, 281), etc.”. Cfr. TIPKE y KRUSE, op.cit., coment. previo a § 33 y ss, anot. 1. De aquí que es claro que se va a considerar como interesado de la relación jurídico tributaria a los titulares de la Administración, mientras que éstos son excluidos de manera contundente de los interesados en un procedimiento en el sentido del párrafo 78 AO (KRUSE, ibidem., coment. a § 78, anots. 1 y 5). Vid. epígrafe III. 3 de este trabajo.

22 TIPKE y LANG, op.cit., pág. 154, anot. 5. Pese a ello, ponen de manifiesto estos autores la preponderancia que ocupan los deberes como se refleja en el mismo término obligado tributario (Steuerpflichtiger) que es significativo. Y aluden a que el término ciudadano fiscal (Steuerbürger) no es una denominación conocida en el lenguaje legal para el obligado tributario.

23 KRUSE, en TIPKE y KRUSE, op.cit., coment. a § 33, anot. 1.

III. EL CONCEPTO DE INTERESADO EN LA ORDENANZA TRIBUTARIA ALEMANA.

1. *El Derecho tributario material y el Derecho tributario formal en la AO.*

Se puede observar claramente en la AO la división ya clásica en el seno de la doctrina germánica entre el Derecho tributario material (materialles Steuerrecht) y el Derecho tributario formal (formelles Steuerrecht). De esta forma, tras abordar en su Parte Segunda cuestiones relacionadas con el primero de ellos²⁵, trata en las siguientes aspectos procedimentales²⁶. Y dentro de ellas destaca la existencia de una parte dedicada a la regulación de cuestiones generales en materia de procedimiento, aplicables, por tanto, en principio, a todos y cada uno de los procedimientos existentes en el Derecho tributario y que son regulados en la propia AO.

Es precisamente en el seno de estas normas, donde se va a recoger el concepto de interesado (Beteiligter) en la AO, que va a hacer alusión por ello a un interesado procedimental. Se tratarán distintas cuestiones en relación con este concepto en el ordenamiento tributario alemán.

2. *Sentido y justificación del concepto de interesado.*

El concepto de interesado contenido en la AO va a estar dotado de un diferente sentido y significación que el de obligado tributario. Su misma ubicación sistemática -dentro de las "Disposiciones Generales en materia de procedimiento"-, así lo revela. Se va a tratar de un concepto estrechamente vinculado al ámbito procedimental. Por esta razón se ha podido decir respecto de él que se trata de un concepto formal de interesado (formeller Beteiligtenbegriff)²⁷. De ello se deriva que no se podría hacer alusión a un interesado en general respecto todos los procedimientos tributarios²⁸, sin determinar el concreto procedimiento respecto del cual

24 A estas ideas aludía HENSEL cuando diferenciaba distintas categorías de deberes. Así aludía a una serie de deberes que recaen no solamente sobre "aquel que ente en estrecha relación con la autoridad tributaria en base a un hecho imponible ya realizado", sino también sobre "aquel que se presenta como el futuro interesado en un procedimiento tributario". Y posteriormente va a referirse a otros deberes distintos a aquéllos: "Existe un tercer círculo de deberes (...) de Derecho tributario administrativo, los cuales se diferencian de los deberes hasta aquí considerados, sobre todo por las personas a las cuales son impuestos. Los deberes (indicados con anterioridad) recaían sobre «interesados»; sin embargo, la Administración puede no abstenerse de incluir en el círculo de los obligados incluso a terceras personas, a fin de utilizar para los objetivos de la imposición su especial experiencia, su conocimiento de determinados hechos, su posición de autoridad o profesional. Estos terceros, pues, no deben ser llamados como deudores del impuesto ellos mismos; sus deberes no se fundan ni siquiera sobre el hecho de que puedan más tarde, en determinadas circunstancias, deber pagar deudas tributarias; se trata más bien de prestaciones auxiliares a la Administración tributaria, que la ley autoriza a la autoridad a requerir, porque aquélla considera al ciudadano obligado a la colaboración para el cumplimiento de las tareas públicas". Cfr. *Diritto tributario*, Giufrè, Milán, 1958, págs. 181- 183. Citado por SANCHEZ SERRANO, op.cit., págs. 48, nota 10, y 49, nota 12.

25 Esta era la dedicada al Derecho de la obligación tributaria (Steuerschuldrecht). No obstante, recuérdense las críticas vertidas en cuanto al contenido de la misma. Vid. nota 16.

26 Así, dedica la Parte Tercera a las Disposiciones Generales en materia de procedimiento (Allgemeine Verfahrensvorschriften), la Parte Cuarta a la Realización de la Imposición (Durchführung des Besteuerung), la Parte Quinta al Procedimiento de recaudación (Erhebungsverfahren), la Parte Sexta a la Ejecución (Vollstreckung), y la Parte Séptima al Procedimiento de los recursos extrajudiciales (Aussergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren).

se le considera interesado. De igual forma, que habrá sujetos que sean interesados en un procedimiento administrativo tributario determinado y sin embargo no lo sean en otros.²⁹

Pero a pesar de este carácter formal o procedimental de la figura del interesado, la inclusión en la AO de su definición era necesaria puesto que en esta norma se establecían distintos derechos³⁰ y deberes³¹ asociados a la condición de interesados³². Estos derechos y deberes cobrarían virtualidad en el desarrollo concreto de

27 “El parágrafo 78 define a los interesados como los parágrafos 63 VwGO (Verwaltungsgerichtsordnung -Ordenamiento del Tribunal administrativo de 19. 3. 1991-) y 57 FGO (Finanzgerichtsordnung -Ordenamiento del Tribunal financiero de 6. 10. 1965 con posteriores modificaciones-) bajo puntos de vista jurídico-procedimentales (denominado concepto formal de interesado). Debe existir o ser proyectada una acción procedimental. Es irrelevante si se trata de una acción procedimental propia o ajena, si la persona afectada está afectada jurídico-materialmente, es decir, es obligado o facultado, por ejemplo, debe un impuesto, es acreedor de un crédito de devolución, debe llevar libros y notas o puede rehusar información”. Cfr. KRUSE en TIPKE y KRUSE, op.cit., coment. a § 78, anot. 3.

28 Ello no significa que no se pueda dar un concepto general de interesado, siempre que en dicha definición se tenga en cuenta el dato de que se va a tratar de un interesado en un procedimiento concreto. Así lo va a hacer el propio parágrafo 78 que va a conectar la posición de interesado con el acto administrativo y su contenido, principalmente (punto final y hacia el que está dirigido el procedimiento), y, en menor medida -al regir en Derecho tributario el principio de legalidad e inquisitivo-, por la solicitud de emanación de un acto administrativo y la participación -excepcional- en un contrato de Derecho público. No obstante, se volverá sobre ello más adelante. Vid. epígrafe III. 5 de este trabajo.

29 “La posición de interesados se refiere respectivamente al procedimiento administrativo pendiente. En consecuencia alguien puede ser no interesado para un procedimiento de liquidación y sí serlo para un procedimiento de recaudación, por ejemplo, como deudor tercero o como tercero en el sentido del parágrafo 262 (sobre tercerías en la ejecución)”. Cfr. KRUSE ibidem.. De esta forma se puede apreciar la clara diferenciación que en el Derecho alemán se hace entre los distintos procedimientos tributarios, incluso aunque se trate de la liquidación y recaudación de un mismo crédito tributario. Para un mejor conocimiento de los procedimientos en el Derecho tributario alemán, vid. SCHICK, W., “El procedimiento del Derecho Tributario” (traducción de CUADRADO, J.I.), en RDFHP, núm. 228, 1993, págs. 1105-1194. En él se pone de manifiesto la “conexión inseparable entre procedimiento y decisión: Si el procedimiento sirve para la emanación de un acto administrativo, entonces hay tantas formas de procedimiento como modos diferenciados de actos administrativos existen” (ibidem., pág. 1108). Por eso puede hacer alusión a la existencia de un “panorama de procedimientos” (ibidem., pág. 1109).

30 Derechos que, en cuanto que surgen y se ejercitan en un procedimiento, podrían denominarse como derechos procedimentales (Verfahrensrechte). En este sentido, SEER, R., “Steuerverfahrensrecht”, en TIPKE y LANG, op.cit., pág. 719, anot. 153. Se pueden señalar entre otros, aunque quizá no todos derechos en sentido técnico, los siguientes: derecho a participar en la calidad de interesados (§ 78), bien directamente (§ 78), bien representados por un apoderado (§ 80.1); derecho a ser acompañado por un asesor (§ 80.4); derecho a que se les nombre un representante legal (§ 81); facultad de recusar a los funcionarios que intervengan en el procedimiento (§§ 83 y 84); facultad para iniciar el procedimiento cuando así se prevea legalmente (§ 86); derecho para que se tengan en cuenta por la autoridad financiera los datos a él favorables (§ 88.2); derecho a recibir información sobre los derechos que le incumben en el procedimiento y deberes que le incumben siempre que sea necesario (§ 89); derecho a audiencia, en general, y en especial cuando exista discrepancia de la autoridad financiera respecto de los datos de la declaración (§ 91); derecho a ser comunicados de la designación del perito (§ 96.1) y facultad de recusarlo (§ 96.2); y, derecho a ser notificado del acto administrativo dictado (§ 122).

31 Se trata de los denominados deberes de colaboración (Mitwirkungspflichten). Se recoge en la AO un deber general de colaboración para la averiguación de los hechos en el parágrafo 90. En otros parágrafos de la Ordenanza se recogen otros deberes, entre los que cabe destacar los siguientes: deber de información (§ 93); deber de prestar declaración jurada (§ 95); deber de exhibir documentos (§ 97); deber de permitir acceso a fincas y locales (§ 99); y, deber de exhibir objetos de valor (§ 100).

32 KRUSE, ibidem., anot. 1. También SEER, ibidem.

los procedimientos respecto de los que sean interesados en los mismos³³. Por ello, tendrá gran relevancia la determinación del momento en que surge la posición de interesado.

La doctrina alemana ha señalado a este respecto que la posición de interesado va a nacer directamente de la ley cuando se dan los presupuestos de hecho que se recogen en el párrafo 78³⁴. Y va a ser desde ese momento cuando le van a ser aplicables las normas de la AO en las que se recogen distintos derechos y deberes de los interesados. En particular cobra especial importancia el derecho de audiencia que tienen los interesados recogido en el párrafo 91 AO (Anhörung Beteiligter). Puesto que corresponde como regla general la iniciación del procedimiento a la Administración, que habrá de actuar de oficio³⁵, y en él rige el principio inquisitivo (Untersuchungsgrundsatz)³⁶, aquélla tendrá el deber de dar audiencia a los interesados antes de resolver, salvo en los supuestos previstos legalmente, para que se manifiesten en torno a los hechos relevantes de la decisión.³⁷

33 “Consecuencia jurídica de la posición de interesados es que el afectado en el procedimiento administrativo toma parte con la facultad de representar él mismo sus derechos o de dejar que le respresenten (§ 80.I.1), en especial con la facultad de presentar solicitudes para cosas y para el procedimiento. Con ello tiene la posibilidad el particular de influir sobre el procedimiento administrativo”. Cfr. SÖHN, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, Kommentar zu Abgabenordnung und Finanzgerichtesordnung, (ed. de hojas intercambiables), Köln, desde 1977, anot. 7. Citado por KRUSE, ibidem.

34 “La posición de interesado nace por fuerza de la ley (kraft Gesetzes), debido a que se cumplen los requisitos de los supuestos de hecho del § 78. Esto puede ser por la emanación del acto administrativo del caso (§ 78.2 “quiera dirigir”) con la consecuencia de que ya entonces deban tenerse en cuenta los derechos ligados a la posición de interesados (p.e. derecho de audiencia). La posición de interesado nace independiente de la posición de derecho como obligado tributario. No depende del conocimiento del interesado de su posición de interesado (...). Las autoridades financieras no tienen ninguna discrecionalidad sobre si ellas quieren interesar a alguien en el sentido del § 78. Una posible discrecionalidad de las autoridades financieras no se refiere a la participación, sino a la emanación de un acto administrativo o a la intención de promulgar un acto administrativo”. Cfr. KRUSE, ibidem., anot. 4.

35 Esto es así aunque pudiera parecer lo contrario de la simple lectura del párrafo 86 AO: “86. Iniciación del procedimiento. La autoridad financiera decidirá según su adecuada apreciación si realiza, y en qué momento lo hace, un procedimiento administrativo. Lo anterior no será de aplicación cuando la autoridad administrativa, en virtud de normas jurídicas: 1º Esté obligada a actuar de oficio o a instancia de parte. 2º Solamente pueda actuar a instancia de parte y ésta no se haya producido”. No obstante, la doctrina alemana ha criticado la redacción de este precepto puesto que en él parece recogerse el que se ha denominado principio de oportunidad (Opportunitätsprinzip). A ello alude TIPKE (en TIPKE y KRUSE, op.cit., coment. a § 86, anot. 1), que hace referencia al alcance de dicho principio: “El párrafo 1 sienta el principio de que también entonces, cuando se dan los requisitos generales para una actividad de la autoridad financiera, la autoridad financiera competente en verdad es autorizada (befugt) a actuar pero no está obligada (nicht verpflichtet) para ello. El párrafo 1 coloca la decisión sobre el si y el cuando de la actividad en la adecuada apreciación de la autoridad financiera. La autoridad financiera puede prescindir según ello de una intervención actual o de una intervención también en la generalidad de los casos, cuando esto le parezca conveniente conforme la situación del caso (discrecionalidad en la resolución - Entschliessungsermessen-); ella puede también determinar el momento de la actuación según su adecuada apreciación (nach pflichtgemäßem Ermessen), seleccionar el momento. Esto se denomina el principio de oportunidad. El principio de oportunidad es válido en especial en el Derecho policial.”. Pero se ha puesto de manifiesto su inadecuación con el Derecho tributario. Así, puede TIPKE concluir: “Resulta por tanto que en Derecho tributario deben actuar las autoridades financieras básicamente cuando y en cuanto sea necesario (wenn und soweit es erforderlich ist), para liquidar y para recaudar los impuestos legal e igualmente. No es válido el principio de oportunidad sino el principio de legalidad (Legalitätsprinzip)”.

3. Alcance del concepto de interesado del párrafo 78 AO.

Debido precisamente a la ubicación señalada de este precepto, dentro de las “Disposiciones Generales en materia de procedimiento”, se trata de un concepto de alcance general, aplicable a todas las clases de procedimientos recogidos en la AO, en cuanto no sea desplazado por uno especial³⁸. De esta forma, se ha podido concluir que prescindiendo de estas excepciones, no pueden ser interesados del procedimiento administrativo otros distintos de las personas enumeradas en el párrafo 78.³⁹

De ahí se deduce que el concepto de interesado en un procedimiento es más reducido que el de obligado a colaborar en un procedimiento⁴⁰, puesto que habrá sujetos que deban colaborar en un procedimiento y sin embargo no se les conside-

36 Recogido en el párrafo 88 AO: “88. Principio inquisitivo. 1. La autoridad financiera averiguará los hechos de oficio. Ella misma determinará la naturaleza y amplitud de las averiguaciones y no estará vinculada a las alegaciones y proposiciones de prueba de los interesados. La extensión de estos deberes se ajustará a las circunstancias de cada caso concreto. 2. La autoridad financiera está obligada a tomar en consideración todas las circunstancias relevantes para el caso, incluidas las favorables a los interesados”. Como ha sido puesto de manifiesto por la doctrina germánica, este principio inquisitivo aparece como exigencia de la legalidad e igualdad en la imposición: “El principio inquisitivo tiene en cuenta los intereses públicos en la fijación de los hechos reales. Una imposición legal, igualitaria reclama sobre todo en los límites de lo proporcionado una completa, exacta aclaración de hechos. Una aclaración de hechos dependiente de las partes no podría garantizar la legalidad y sobre todo la igualdad de la imposición”. Cfr. TIPKE en TIPKE y KRUSE, op.cit., coment. a § 88, anot. 1. Aunque hay que reseñar que también existe un deber de actuación por parte de los interesados, no sólo la Administración, a través del cumplimiento de sus deberes de colaboración, que van a servir de instrumentos o medios para la instrucción de oficio que debe llevar a cabo la Administración. En este sentido, PALAO TABOADA, C., “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje al prof. SAINZ DE BUJANDA), MEH, Madrid, 1991, pág. 1452, recogiendo a la doctrina alemana. Entre otros, a WACKE, G., Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, Beck, Munich, 1966, pág. 11.<Ninguno>

37 “91. Audiencia a los interesados. 1. Antes de dictar un acto administrativo que afecte a los derechos de un interesado, se deberá dar a éste la oportunidad de manifestarse respecto a los hechos relevantes para la decisión. Lo anterior rige especialmente cuando haya de discreparse sustancialmente en perjuicio del obligado tributario respecto de los hechos manifestados en la declaración tributaria. 2. Podrá prescindirse de oír al interesado cuando, a juzgar por las circunstancias del caso concreto, ello no sea necesario, especialmente cuando: 1º Resulte necesaria una decisión inmediata por entrañar algún riesgo la dilación o por causa de interés público. 2º Mediante audiencia se ponga en peligro la observancia de un plazo decisivo para la resolución. 3º No haya de discreparse en perjuicio del interesado de los datos de hecho comunicados por éste en una solicitud o en una declaración. 4º La autoridad financiera quiera dictar una disposición general, o un número elevado de actos administrativos de la misma clase, o actos administrativos mediante máquinas automáticas. 5º Hayan de adoptarse medidas ejecutivas. 3. No tendrá lugar la audiencia de un interesado cuando a ella se oponga un interés público imperioso”.

38 KRUSE, ibidem., anot.1. Así habría que tener en cuenta las especialidades existentes en relación con los interesados en el párrafo 186 (sobre los interesados a efectos del procedimiento de reparto - Zerlegungsverfahren-), y en el párrafo 359 (respecto los interesados en el procedimiento de recursos extrajudiciales -Rechtsbehelfsverfahren-).

39 SÖHN, op.cit., anot. 11, 41. Citado por KRUSE, ibidem., anot.3.

40 Esto se pone de manifiesto en diversos preceptos de la AO en los que se hace referencia de manera separada a interesados (Beteiligte) y a otras personas (andere Personen). Así en los párrafos 93, 97 y 100 se van a establecer diversos deberes no sólo para los interesados sino también para otras personas. En otros, sin embargo, se van a señalar deberes o derechos sólo aplicables a los interesados (párrafos 78, 90) o a los que no lo son (párrafos 101 y ss).

re interesados en el mismo⁴¹. Por ello se ha podido decir que los obligados a colaborar no son necesariamente interesados.⁴²

4. La Administración y los particulares, sujetos distintos en los procedimientos administrativos tributarios.

Sobre la base de la definición de interesado dada por el párrafo 78 AO, se ha puesto de manifiesto la imposibilidad, salvo que existan disposiciones especiales⁴³, de considerar a la Administración como interesada en el procedimiento en el sentido utilizado en dicho párrafo. La Administración va a ser considerada como sujeto necesario del procedimiento (notwendiges Subjekt des Verfahrens)⁴⁴, y a ella se le va a dar el papel de titular o portadora del procedimiento (Träger des Verwaltungsverfahrens)⁴⁵, puesto que es la encargada de conducirlo. Ello se debe a la vigencia en aquél el principio inquisitivo y a la no consideración del procedimiento administrativo tributario como contradictorio.⁴⁶

No obstante, de modo excepcional se admite que la autoridad sea interesada del procedimiento administrativo en cuanto ella pudiera a llegar a realizar los hechos imponibles generadores del nacimiento del crédito tributario convirtiéndose de este modo en deudor del impuesto (Steuerschuldner).⁴⁷

5. Contenido del párrafo 78 AO: los interesados.

Una primera visión del párrafo 78 AO, en concreto de sus apartados primero y tercero, podría inducir a confusión en torno a los principios que informan la actividad administrativa de gestión y aplicación de los tributos y todo el Derecho tributario en general. Al señalar como interesado al solicitante (Antragsteller) en el primer apartado, parece que se haría referencia a supuestos en los cuales los particulares 2

41 “Quien no cumpla los requisitos de los supuestos de hecho del § 78, no es ningún interesado, lo mismo cuando colabore en el procedimiento administrativo, por ejemplo como persona informante (Auskunftsperson) (§ 93.I: «otras personas») o como perito (Sachverständiger) (§ 96)”. Cfr. KRUSE, *ibidem.* Pero ello no impide que pese a no ser interesados de ese procedimiento puedan serlo en otro procedimiento distinto. Por esta razón, puede SEER afirmar lo siguiente: “«Otras personas», a las que se recurre para su colaboración en un asunto tributario ajeno (conforme a §§ 93.1, 97.1, 99.1, 100.1), no son interesados de ese (ajeno) procedimiento administrativo. Pero llegan a ser interesados en el sentido del § 78.2 AO de un adicional (propio) procedimiento administrativo, que se limita a la petición definitiva desde el punto de vista procedimental de información (= acto administrativo)”. Cfr. SEER, *op.cit.*, pág. 720, anot. 154.

42 SCHWARZ/DUMKE, *Kommentar zur Abgabenordnung*, (ed. de hojas intercambiables), Freiburg, desde 1976, anot. 13 y ss. Citado por KRUSE, *ibidem.*

43 Se ha señalado como disposición especial que excepciona la afirmación anterior el párrafo 186 AO, que considera interesados a efectos del procedimiento de reparto también a los acreedores del impuesto en determinadas circunstancias. Así lo ha señalado el propio Tribunal financiero federal (Bundesfinanzhof), que ha considerado el párrafo 186 como *lex specialis* respecto el párrafo 78. Vid. *Bundessteuerblatt*, 79, 538. Citado por KRUSE, *ibidem.*, anot. 5.

44 SEER, *op.cit.*, pág. 720, anot. 153.

45 KRUSE, *ibidem.*, anots. 1 y 5.

46 Por esta razón sí se admite en el ámbito germánico que la Administración sea interesado (interesado procesal - Prozessbeteiligter-) en el proceso tributario (Steuerprozess) puesto que se trata entonces de un procedimiento contradictorio (kontradiktorisches Verfahren)”. En este sentido, KRUSE, *ibidem.*, anot. 5.

47 KRUSE *ibidem.* Así lo demuestra el párrafo 79.IV que considera con capacidad de obrar para las actuaciones procedimentales a las autoridades, a través de sus directores y de los representantes o delegados de éstos.

De igual forma puede inducir a confusión lo dispuesto en el apartado tercero al considerar como interesado a aquel que sea parte de un contrato de Derecho Público (*öffentlich-rechtlichen Vertrag*). Podría cuestionarse la oportunidad de esta mención pues el Derecho tributario constituye un sector en el que es de aplicación el principio de legalidad⁵¹. Por esta razón, se ha destacado el que el ámbito de aplicación del parágrafo 78. apartado 3º sea el de fenómenos secundarios de poco alcance⁵², y que será la ley en todo caso la que los establezca, no existiendo discrecionalidad alguna de la Administración ni en su determinación ni en la forma de su celebración.⁵³

Es, por tanto, en el apartado segundo del parágrafo 78 AO donde se encuentra el supuesto normal de interesado en un procedimiento. Y en él se va a señalar como interesados a aquellos a los que la autoridad financiera quiera dirigir o haya dirigido el acto administrativo. De esta forma va a ser el elemento determinante para la consideración de un sujeto como interesado en un concreto procedimiento, que sea aquel con el que está relacionado directamente el objeto del procedimiento, conexión que se logra a través del contenido del acto administrativo. Por esta razón se ha de resaltar, así lo ha hecho la doctrina alemana, que el destinatario del acto administrativo a que se refiere el legislador en este precepto para constituirlo en interesado en un determinado procedimiento, va a ser el destinatario del contenido del acto administrativo (*Inhaltadressat des Verwaltungsakts*) que no es necesariamente el destinatario de su notificación (*Bekanntgabeadressat des Verwaltungsakts*)⁵⁴. Y

48 KRUSE, *ibidem.*. Vid. notas 35 y 36.

49 KRUSE, *ibidem.*, anot. 6. En el mismo sentido, SÖHN, *op.cit.*, anot. 24; y, SCHWARZ/DUMKE, *op.cit.*, anot. 17. Citados por KRUSE, *ibidem.*

50 "Puesta la solicitud a través de un representante, así es entonces el mismo representado solicitante, cuando el representante actúa sin poder de representación". Cfr. SCHWARZ/DUMKE, *op.cit.*, anot. 16. Citado por KRUSE, *ibidem.*. Por lo que se refiere al otro supuesto que se considera interesado en este apartado primero, quien se oponga a una solicitud (*Antragsgegner*), se ha de señalar que no puede considerarse tal a la Administración puesto que no se trata aquí de un procedimiento contradictorio (KRUSE, *ibidem.*) y por ello se ha puesto de manifiesto la desorientación del legislador al referirse a él. Vid. SEER, *ibidem.*

51 Por eso KRUSE (*ibidem.*, anot. 8) puede señalar lo siguiente: "Acuerdos sobre créditos tributarios (acuerdos tributarios -*Steuervereinbarungen*-) son inadmisibles por razón de la necesaria legalidad e igualdad de la imposición, los conocidos como acuerdos de hecho entre acreedor del impuesto y deudor del impuesto sólo son posibles bajo estrechos requisitos".

52 KRUSE, *ibidem.*

53 KRUSE, *ibidem.*. Allí se pueden encontrar distintos supuestos en los que el legislador alemán prevé la celebración de un contrato de Derecho Público.

54 "De la notificación se debe diferenciar la orden para quien el contenido del acto administrativo se determina. Porque el acto administrativo consiste en una medida superior, que la autoridad da para la regulación de un caso concreto y está dirigida a una inmediata eficacia jurídica hacia el exterior, debe el acto administrativo también indicar, frente a quien debe ser regulado el caso concreto, o con otras palabras: contra quien «se dirige» (§ 183.1) el acto administrativo, frente a quien debe «producir efecto» (§ 182.2), contra o para quien debe «soportarse», a quien debe gravar o beneficiar, en resumen: a quien se determina (§§ 122.1.1, 124.1.1). Esta indicación es parte estable necesaria del acto administrativo. Si falta, no llega a estado el acto administrativo; si no está suficientemente determinado (§ 119 I), no es válido el acto administrativo". Cfr. TIPKE, en TIPKE y KRUSE, *op.cit.*, coment. a § 122, anot. 2. Y aunque normalmente coinciden la persona destinataria del contenido del acto y la destinataria de la notificación, en ocasiones puede no ser así. De esta forma se pone como ejemplo que el destinatario del contenido del acto de liquidación es el deudor del impuesto menor de edad (*minderjährige Steuerschuldner*) mientras que el destinatario formal o destinatario de la notificación (*formeller Adressat, Bekanntgabeadressat*) son sus padres como representantes legales.

tampoco lo va a ser necesariamente cualquier afectado por el acto administrativo.⁵⁵

IV. La recepción del concepto de obligado tributario en el Derecho español.

Una vez conocida la regulación de la AO sobre os sujetos que han de realizar las prestaciones tributarias y de los que participan en un procedimiento, a través del examen de los conceptos de obligado tributario y de interesado, es posible acudir ya al tratamiento de tales cuestiones en el ordenamiento jurídico-tributario español. En éste se encontrarán diferencias notables respecto al ordenamiento germánico, y en él se van a poder observar la existencia de ciertas confusiones conceptuales y de regulación que traerá consigo la aparición de diferentes problemas.

1. Los obligados tributarios.

Es a través del RGI como se va a recoger por primera vez en el Derecho positivo español el término “obligado tributario”, conteniéndose en su artículo 24 un elenco cerrado⁵⁶ de sus distintas categorías⁵⁷. De esta forma aparecía en el Derecho positivo español el reconocimiento de la existencia de unos sujetos en el ámbito tributario distintos al sujeto pasivo, en los estrictos términos en que había sido definido éste en la LGT⁵⁸. Con el término “obligado tributario” se podía así calificar de manera genérica a los sujetos obligados a cualesquiera prestaciones tributarias, fueran aquéllas de carácter material o de carácter formal.

Sin embargo, cabría cuestionarse la idoneidad y conveniencia de la utilización de este término. En primer lugar, porque pone de manifiesto un claro matiz exclusiva-

55 “No es ningún interesado cualquiera que es afectado por un acto administrativo (sólamente)(...) A diferencia de lo que ocurre en el parágrafo 13 II VwVfG (Verwaltungsverfahrensgesetz, Ley de procedimiento administrativo, de 25. 5. 1976 con modificaciones posteriores) no prevé la AO ninguna llamada del afectado. Los simples afectados (nur Betroffenen) no pueden poner por eso ninguna solicitudes en el procedimiento administrativo pendiente por falta de posición de interesado. Pero ellos pueden (§ 360 I) o deben (§ 360 III) ser consultados para el procedimiento de los recursos extrajudiciales; ellos son entonces interesados de ese procedimiento (§ 359.2)”. Cfr. KRUSE, *ibidem.*, anot. 7.

56 JUAN LOZANO, A. M^a., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 111; y, ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las actuaciones inspectoras”, en RDFHP, núm. 200, 1989, pág. 366.

57 Es concretamente en su artículo 24, que se encuentra dentro del Capítulo IV (“Los obligados tributarios en el procedimiento de la Inspección de los Tributos y su representación”): “Artículo 24. Intervención de los obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección de los Tributos.- 1. Están obligados a atender a la Inspección de los Tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección:

- a) Los sujetos pasivos de los tributos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos.
- b) Los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo.
- c) La Sociedad dominante del grupo a los efectos del régimen de declaración consolidada.
- d) Los sucesores de la deuda tributaria.
- e) Los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento.
- f) Quienes estén obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria.
- g) Los sujetos infractores a que se refiere la letra f) del apartado 3.º del artículo 77 de la Ley General Tributaria, desde que se inicien las actuaciones dirigidas a establecer su responsabilidad por las infracciones que hubieran podido cometer.”

mente pasivo de las posiciones de los particulares en el ámbito jurídico tributario⁵⁹. Su alcance general e indeterminado podría cuestionar de igual forma el debido respeto al principio de legalidad, que exige el establecimiento por ley de las distintas prestaciones patrimoniales y personales⁶⁰. Del mismo modo porque la utilización de un término que alude a una situación pasiva en que se encuentran los ciudadanos en

58 La LGT señalaba como sujeto pasivo al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias contenidas en el art. 35 (la principal de todo sujeto pasivo: la de pago de la deuda tributaria; también podía tener otras: formular declaraciones, comunicaciones de datos, etc.), siempre que lo fuera como contribuyente o como sustituto (artículo 30). De esta forma se podía concluir que sólo eran sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. Por esta razón, el concepto obligado tributario, introducido por el RGI, parece que tiene un alcance más amplio que el de sujeto pasivo de la LGT, puesto que va a alcanzar a algunos supuestos que no estaban incluidos entre los sujetos pasivos de la LGT. Sin embargo, podría parecer no estar de acuerdo con esta conclusión el Tribunal Supremo en su conocida sentencia de 22 de enero de 1993. En ella el Tribunal llega a afirmar que la expresión "obligado tributario" "es una contracción gramatical equivalente a «sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria»", que el Tribunal considera que "contiene una prestación compleja". "De un lado, implica obligaciones de hacer para uno y otro sujetos; presentación de declaraciones, aportaciones de datos (...) etc; y de otro, supone una obligación de dar -pago del tributo-. Por consecuencia -concluye el Tribunal-, tal expresión de obligado tributario abarca los distintos casos de sujeto pasivo que se comprenden en el capítulo III del título II de la Ley General Tributaria". Cfr. F.J. 12. De esta forma, parecía el Tribunal equiparar el concepto de sujeto pasivo de la LGT con el de obligado tributario introducido por el RGI. No obstante, no pueden aceptarse las afirmaciones del Tribunal siempre que se interpretaran en el sentido de que sólo son obligados tributarios los sujetos pasivos de la LGT, es decir, el contribuyente y el sustituto. Sólo sería admisible la literalidad de lo dicho a este respecto por el Tribunal en el sentido de interpretar el término sujeto pasivo que utiliza y al que equipara con el de obligado tributario, en un sentido amplio, es decir, como sujeto pasivo de las diferentes obligaciones y deberes tributarios. En este sentido, HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F., "El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección", en REDF, núm. 80, 1994, pág. 711.

59 Se ha de tener presente que este aspecto había sido ya puesto de manifiesto por la doctrina alemana en relación con el término *Steuerpflichtiger*, dato que quizá no ha sido resaltado por la doctrina española que reconoce la procedencia alemana del mismo. Vid. el epígrafe II. 4 b) de este trabajo. Han de destacarse igualmente las consideraciones críticas planteadas por el profesor PEREZ DE AYALA en relación con la utilización de aquel término por su misma literalidad (obligado tributario), ya que sólo tendría la virtualidad de acoger las situaciones jurídico subjetivas de obligación, mas no las de deber, mientras que dicho concepto pretendía abarcar una amplitud mayor de situaciones jurídico subjetivas, puesto que "unas son de titularidad de obligaciones y otras lo son de deberes no obligacionales. Por esta razón,-continúa- creemos que no es posible comprender a los titulares de estas situaciones jurídicas subjetivas como si éstas fueran obligacionales y bajo esa denominación de «obligados tributarios» que ha propuesto la doctrina española" Cfr. PEREZ DE AYALA, J.L., "La subjetividad tributaria", (inérito), 1992, pág. 6.

60 En este sentido, el profesor FERREIRO considera que se trata de una expresión imprecisa, inútil e inadecuada. Imprecisa "porque una acepción tan amplia del término obligado parece puede referirse también a todos, incluidos los entes públicos, los que están obligados a algo por una norma tributaria y no sólo los administrados que se encuentran en esa situación". Inútil "porque es difícil imaginar una norma, un mandato, que se dirija por igual a todos los que, en muy diferentes situaciones, ocupan una posición pasiva en los vínculos y relaciones de carácter tributario". Y, por último, inadecuada, "porque el principio constitucional de legalidad exige que las prestaciones de carácter público, cada una de ellas, sean establecidas con arreglo a la Ley de modo individualizable, concretando en cada caso los deberes y obligaciones que comportan sin que quepa, en absoluto, una regulación genérica e imprecisa que permita a la Administración todo tipo de exigencias no amparadas en una norma con suficiente rango que las concrete y especifique de modo tal que no pueda entenderse burlado no sólo el principio de legalidad, sino también el principio de seguridad igualmente recogido en la Constitución". Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español* (16ª ed.), Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 368. También en, del mismo autor, "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", en REDF, núm. 72, 1991, págs. 463-464. En relación con la posible consideración de las prestaciones de hacer exigidas en el ámbito tributario como prestaciones personales de carácter público del artículo 31.3 de la Constitución, vid. nota 68.

el ámbito tributario, cualesquiera sean sus concretos deberes u obligaciones, podría inducir a pensar incluso que se podría estar en presencia de una relación especial de sujeción en dicho ámbito.⁶¹

Pero también es necesario poner de manifiesto la no identidad existente entre el contenido del concepto de obligado tributario en el Derecho español y en el Derecho alemán, del cual se había abstraído. Si bien es cierto que en el Derecho alemán se incluyen dentro del concepto de obligado tributario tanto sujetos obligados a la prestación de pago del tributo como sujetos que deben realizar otras prestaciones de carácter no patrimonial⁶², no van a ser incluidos en él todos los obligados a realizar estas últimas, sino que son excluidas algunos de ellos. A la hora de determinar quienes se consideran como obligados tributarios, la Ordenanza tributaria alemana va a tener en cuenta la relevancia que puede tener la diferencia existente entre la situación de un sujeto que debe realizar una determinada prestación en relación con su propia situación tributaria y el que la tiene que realizar en relación con la situación tributaria de otro sujeto distinto a él. En el primer caso se trata de contribuyentes reales o potenciales, que serán considerados obligados tributarios, y en el segundo se trata de sujetos que simplemente cumplen con una labor de auxilio a la Administración, se excluyen de aquéllos y son calificados como “terceros” u “otras personas”.⁶³

Esta distinción, sin embargo, no ha sido trasladada al Derecho español cuando se establece la enumeración de quienes se consideran obligados tributarios. El artículo 24 RGI incluye dentro de éstos a los sujetos al deber de información sobre terceros⁶⁴. Y se ha de poner de manifiesto que la no adecuada separación de la colaboración llevada a cabo por terceras personas, en relación con asuntos tributarios ajenos, y la que han de cumplir los sujetos sobre cuya propia situación tributaria se extiende la indagación, va a traer como consecuencia la confusión del ejercicio de las funciones de comprobación e investigación y de

61 En relación con este aspecto hay que destacar que a tal conclusión parece haber llegado el propio Tribunal Constitucional español. Así lo ponen de manifiesto GARCIA ENTERRIA y FERNANDEZ RODRIGUEZ cuando afirman que el punto de partida del Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990 es “la calificación de la relación jurídico-tributaria como relación de sujeción especial (Fundamento 3)”. Cfr. Curso de Derecho Administrativo II, (6ªed.), Civitas, Madrid, 1994, pág. 173. En el F.J. 3º de la sentencia constitucional citada se va a aludir a “la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir”. El art. 31 va a configurar “un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.” (Los subrayados son añadidos). Para un comentario crítico a esta sentencia, vid. SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I) y (II)”, en Impuestos, I/1992, pág. 236 y ss.

62 Vid. el epígrafe II. 4 a) de este trabajo.

63 Vid. el epígrafe II. 4 c) de este trabajo.

64 Artículo 24. 1 f). Vid. nota 57.

obtención de información, que se manifestará en la propia regulación reglamentaria.⁶⁵

2. Los obligados tributarios y la participación en el procedimiento.

A) La regulación del RGI.

Además de las apreciaciones realizadas en torno al término obligado tributario y su correlación con el existente en el Derecho alemán, hay que poner de manifiesto igualmente el que la alusión que se haga en el Reglamento de Inspección a determinados sujetos no debería de ser con la finalidad de sistematizar todas las situaciones jurídico subjetivas existentes en el ámbito tributario. No es ésta una misión que corresponda, en primer lugar, a un reglamento, y, en segundo lugar, a un reglamento encargado de regular un procedimiento o procedimientos administrativos en materia tributaria.

No es misión que corresponda a un reglamento puesto que no parece lo más adecuado en una rama jurídica como es la tributaria en la que rige el principio de legalidad, la determinación de los sujetos obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, aunque sean distintas a la de pago del tributo, a través de un texto reglamentario⁶⁶. Además, tampoco podría justificarse con la afirmación de que en Derecho tributario formal no rige el principio de legalidad en la misma medida que en el Derecho tributario material. No puede olvidarse el espíritu, cuando no la letra, del artículo 10 k) LGT⁶⁷ y el artículo 31.3 CE⁶⁸.

65 El RGI distingue las actuaciones de comprobación e investigación (artículo 10) y las actuaciones de obtención de información (artículo 12). Sin embargo, también prevé la posibilidad de su ejercicio simultáneo (artículo 12.2), las equipara en cuanto a sus modos de iniciación (artículo 37.3 y 4), e incluso va a extender las facultades previstas para las actuaciones de comprobación e investigación a las de obtención de información: en el art. 37.4 lo hace expresamente respecto de las facultades de examen de la documentación del interesado del art. 36, y en el art. 39 respecto a las de entrada y reconocimiento de fincas y locales, al disponer que será posible tal entrada “siempre que lo juzgue conveniente para el ejercicio de cualquiera actuaciones” (por tanto, también las de obtención de información). Para una crítica detallada de estos aspectos, vid. JUAN LOZANO, op.cit., págs. 332-339; y, PALAO TABOADA, C., “La potestad de información de la Administración tributaria y sus límites”, en Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje al prof. Albiñana), MEH, Madrid, 1987, págs. 905 y 906.

66 JUAN LOZANO, op.cit., pág. 110; y, CLAVIJO CARAZO, F. y ESEVERRI MARTINEZ, E., “El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”, en Impuestos, II/1987, págs. 182-183.

67 En este sentido, SANCHEZ SERRANO, La declaración..., cit., pág. 23, nota 13. En ese precepto de la LGT se va a establecer como una de las materias que habrán de regularse “en todo caso, por ley: (...) k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria”.

68 En él se va a establecer: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a ley”. Podría entenderse el que estuvieran dentro de esas prestaciones personales o patrimoniales de carácter público los distintos deberes y obligaciones (y como consecuencia las distintas posiciones subjetivas derivadas de ellos) establecidos por las normas tributarias y, por tanto a ellos alcanzaría el principio de legalidad. En este sentido, FERREIRO LAPATZA, “Los sujetos..”, cit., pág. 469; HERNANDEZ GONZALEZ, F., “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, en REDF, núm. 69, 1991, págs. 11 y ss; LOPEZ MARTINEZ, J., Los deberes de información tributaria, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, págs 210 y ss, que recoge además abundantes citas en apoyo de su tesis; SANCHEZ SERRANO, L., en Comentarios a las Leyes financieras y tributarias, II, EDESA, Madrid, 1983, págs. 43 y 139; y, ALONSO GONZALEZ, “El número de identificación fiscal y las obligaciones de información” en REDF, núm. 68, 1990, pág. 480. No obstante, esta no es la opinión de PALAO TABOADA, “La potestad de información...”, cit., pág. 900; HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON, op.cit., págs. 712 y 713, que establecen alguna matización al respecto; y, RODRIGUEZ BEREJO, A., “El sistema tributario en la Constitución”, en REDC, núm. 36, 1992, pág. 28.

En concreto, debería ser la propia LGT la que regulara tales cuestiones.⁶⁹

Y mucho menos corresponde llevarlo a cabo a un reglamento cuyo sentido y finalidad es claramente procedimental, como se deriva de la propia LGT⁷⁰ y del contenido del texto reglamentario⁷¹. Incluso podría decirse que ésta no era la intención del RGI de 1986, puesto que acorde con su carácter de reglamentación procedimental, pretendía hacer alusión a los sujetos que participaran en los procedimientos que en él se regulaban.⁷²

Sin embargo, tal intención no es enunciada de un modo adecuado. En efecto, hay que señalar que el RGI hace referencia, en su artículo 24, a que los obligados tribu-

69 De este modo sería conveniente la modificación del capítulo dedicado en la LGT a los sujetos pasivos, introduciéndose en él la mención a sujetos distintos de los contenidos hasta ahora (contribuyente y sustituto), y no haciéndolo de manera fragmentaria en disposiciones dispersas del texto legal aprovechando reformas parciales de la misma en otros aspectos (por ejemplo en el precepto donde se determina quienes son los sujetos infractores de las infracciones tributarias -actual art. 77.3 LGT, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT-). En parecido sentido, GUIO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 33.

70 El artículo 9.2 LGT atribuía implícitamente a sus reglamentos de desarrollo (de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas) un carácter procedimental. En este sentido, SANCHEZ SERRANO, SDFUCM 23 de febrero de 1991, cit. por HERRERA MOLINA, P.M., «Obligados» y «legitimados» al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación», en *CaT. Monografías*, núm. 137, 1991, pág. 14, nota 3.

71 Ello se desprende de la propia Exposición de motivos del RGI, donde tras aludirse a las distintas perspectivas existentes en torno a la inspección (actividad y órgano), señala que se centrará en el procedimiento: “La inspección de los tributos puede ser entendida desde una doble perspectiva, como actividad encuadrada en la gestión tributaria y como conjunto de Organos de la Administración de la Hacienda Pública que desarrollan tal actividad como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas. El Reglamento concibe la inspección fundamentalmente desde una perspectiva orgánica, pero sin olvidar esa dualidad conceptual y tratando precisamente de establecer el procedimiento a observar por la Inspección de los Tributos al desarrollar las funciones típicas de inspección tributaria que tiene atribuidas”. También del mismo articulado y la estructura seguida en él. Así, tras dedicarse en el Título Preliminar a distintas cuestiones de alcance general (funciones de la Inspección, fuentes, competencias, etc.), aborda en el Título Primero (“Las actuaciones inspectoras”) y en el Título Segundo (“Documentación de las actuaciones inspectoras”) cuestiones procedimentales.

72 Como lo demuestra el propio encabezamiento (“Intervención de los obligados tributarios en el procedimiento inspector”) y comienzo (“Están obligados a atender a la Inspección de los Tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección...”) del artículo 24. Así lo ponen de manifiesto LACASA SALAS y DEL PASO BENGGOA: “Es evidente que el redactor ha pretendido determinar aquellos administrados que tienen la obligación de atender a la Inspección en los distintos actos que conlleva el desarrollo del procedimiento por el que se efectúa una determinada actuación, y que tienen siempre el derecho a intervenir en el mismo (cfr. ap.1 del art.24); en el apartado 1 del artículo se preceptúa su intervención con la obligación de atender a la Inspección”. Cfr., *Procedimiento de la Inspección de los Tributos: comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, pág. 118. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTINEZ (op.cit., pág. 364) cuando señala que “el Reglamento General de la Inspección, en su artículo 24, introduce la expresión «obligados tributarios», con la que quiere referirse a quienes tienen el deber de atender a la Inspección a lo largo del procedimiento por ella incoado” Para más adelante concluir que “el capítulo IV del texto reglamentario que acoge estas figuras subjetivas se abre con el rótulo significativo de «Los obligados tributarios en el procedimiento de la Inspección de los tributos y su representación», dando a entender de este modo que aquello que le interesa regular -como no podría ser de otra manera- son los distintos posicionamientos que personas físicas y jurídicas pueden ir ocupando cuando de la comprobación e investigación tributarias se trata. No se pretende ahora delimitar la situación del realizador del hecho imponible, sino de colocar a estos sujetos en el ámbito de un procedimiento para la fijación y constatación de datos”. Por ello CORRAL GUERRERO puede afirmar que “(l)a cualidad de obligado tributario hay que entenderla (...) en el de obligado a ser parte interesada en el procedimiento de inspección”. Cfr. “Obligados tributarios”, en *Impuestos*, núm.9, 1993, pág. 7.

tarios “intervendrán en el procedimiento de inspección”, sin especificar a cuál de los distintos procedimientos que en él se regulan se refiere⁷³. El RGI gira en torno a un órgano de la Administración tributaria, la Inspección de los Tributos, que va a realizar distintas clases de actuaciones⁷⁴ porque a ella le son encomendadas diferentes funciones⁷⁵. Por esta razón, deberían ser distintos los procedimientos a través de los cuales realice tales funciones.⁷⁶

De igual forma, hay que destacar que el desarrollo de tal intención no lo hace correctamente o, al menos, de modo completo. Así se va a recoger posteriormente en dicho precepto una enumeración de aquellos que se consideran obligados tributarios y que deben atender a la Inspección e intervenir en el procedimiento inspector, pero sin determinar cuál de los diferentes enumerados ha de participar en cada procedimiento en concreto. Por esta razón, podría incluso llegarse a la conclusión, inadmisiblemente sin duda, de que cualquiera de estos sujetos podría participar en cualesquiera procedimientos.⁷⁷

Por todo ello, hubiera sido necesario distinguir los diferentes tipos de procedimientos que aparecen regulados en el RGI y designar a los sujetos que deberían participar en cada uno de ellos. O no llevando a cabo tal diferenciación, sí debía haber establecido algún criterio que permitiera seleccionar,

73 Debido a ello, JUAN LOZANO (op.cit., pág. 111) señalará que esta alusión al “procedimiento de inspección” del artículo 24 RGI “no identifica ninguna realidad jurídicamente individualizada”.

74 Que aparecen enumeradas en el artículo 9 RGI y desarrolladas en los artículos siguientes.

75 Recogidas en el artículo 140 LGT y posteriormente en el artículo 2 RGI.

76 No obstante, vid. nota 65 y la bibliografía allí citada en relación con la confusión de funciones que se ha podido producir en el RGI.

77 Por esta razón, JUAN LOZANO (op.cit., pág. 112) puede afirmar que “el artículo 24, con una interpretación literal, no permite identificar los legitimados pasivos en unas determinadas actuaciones. Y ello porque de su redacción se desprende la conclusión de que agrupa bajo el término genérico de «obligados tributarios», una serie de posiciones subjetivas muy distintas entre sí, y parece que a todos ellos conecta el deber de atender a cualesquiera actuaciones de la Inspección e intervenir en ese «procedimiento de inspección»”. Podría decirse que tales consecuencias negativas se deben a que el redactor del RGI lleva a cabo, aunque de manera no clara, la recepción en un mismo precepto, de dos conceptos que aparecían claramente separados, como se ha visto, en el Derecho alemán: el de obligado tributario, para referirse (pese a las críticas señaladas al respecto -vid. epígrafe II. 4 b) de este trabajo-) a los sujetos que debían realizar determinadas prestaciones tributarias; y el de interesado, para aludir a los sujetos que van a participar en un procedimiento concreto. Y no va a conseguir unos resultados positivos en la recepción de ninguno de ellos. En parecido sentido, LACASA SALAS y DEL PASO BENGÓA (op.cit., pág. 116) cuando señalan que “el artículo 24 se titula «Indefensión de los obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección de los Tributos», por lo que podría esperarse que este artículo contuviera la doctrina general sobre los criterios de esa intervención en el procedimiento inspector y que, al menos, remitiera a otro artículo anterior o posterior en el que se definiera conceptualmente qué es lo que se ha de entender por obligado tributario, concepto que hace su aparición en escena en la materia fiscal a través de este RGI/ Pues bien, ninguna de las dos esperanzas se ve materializada en el texto del artículo, que se limita a enumerar una serie de personas que legalmente (sic) son «obligados tributarios». Hemos de tachar pues de inapropiado el título del artículo y de insatisfactoria la regulación legal y reglamentaria del obligado tributario”

de entre los diferentes sujetos que aparecen en el ámbito tributario, a aquellos que van a intervenir en un concreto procedimiento⁷⁸, de manera semejante a lo que ocurre en el Derecho alemán a través del concepto de interesado.⁷⁹

Pero el RGI regula la cuestión de la participación en el procedimiento de la manera que se ha expuesto. A pesar de ello, sin embargo, no se puede admitir que todos los sujetos enumerados en el artículo 24 pueden participar en cualesquiera procedimientos llevados a cabo por la Inspección. La deficiente regulación de estas cuestiones en el ámbito estrictamente tributario va a poder ser completada por la existente en el Derecho administrativo general.

B) La aplicación subsidiaria de las normas del Procedimiento Administrativo Común.

Teniendo en cuenta el sistema de fuentes existente en el ámbito tributario español, tras acudir a la normativa tributaria para fijar qué concretos sujetos son los que deben participar en un determinado procedimiento inspector, y al no encontrar, como se ha visto, su respuesta en ella, es necesario acudir a la aplicación supletoria de las disposiciones reguladoras del procedimiento administrativo común⁸⁰. Y en ellas se va a encontrar precisamente el concepto de interesado que sí aparecía recogido en la normativa tributaria alemana.⁸¹

⁷⁸ Se trataría de seleccionar aquél que ha de intervenir en un determinado procedimiento teniendo presente que en la selección se han de diferenciar dos planos. En un primer plano, vertical, entre las distintas categorías de obligados tributarios (sujeto pasivo, retenedor, etc.). Y en un segundo plano, horizontal, dentro de cada categoría de obligado tributario (dentro de los sujetos pasivos, por ejemplo). La distinta función que se ejercite en cada procedimiento y el diferente objeto sobre el que recaiga su ejercicio será determinante. Así, parece claro que habría de participar principalmente en un procedimiento de comprobación e investigación sobre la situación tributaria de un determinado sujeto pasivo X, ese mismo sujeto pasivo. Pero pueden ser llamados para su colaboración en la indagación de la situación tributaria del sujeto pasivo X otras personas, por ejemplo, un retenedor Y o una tercera persona informante Z, para que aporten información sobre dicha situación tributaria. Sin embargo, podría decirse incluso que no participan en ese procedimiento, o, a lo sumo, no es equiparable su participación a la del sujeto pasivo X. Sin embargo, participarán de manera directa en otro procedimiento en el que se va a ejercitar, no la potestad-función de comprobación e investigación, sino la de obtención de información, aunque sea también en relación con la situación tributaria del sujeto pasivo X. Y eventualmente también participará, por ejemplo, el retenedor Y, en otro, procedimiento de comprobación e investigación sobre su propia situación tributaria, considerándole entonces también como sujeto pasivo y no exclusivamente como retenedor, aunque se trate en ambos casos del mismo sujeto Y. De lo que se trata, por tanto, es de diferenciar los procedimientos y determinar dentro de cada uno la participación en el mismo.

⁷⁹ Vid. epígrafe III. 5 de este trabajo.

⁸⁰ La disposición adicional quinta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre) va a disponer en su apartado primero lo siguiente: "Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley". Ya la propia LGT hacía referencia a la aplicación de las normas de Derecho administrativo en su artículo 9.2: "Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común".

⁸¹ Es en concreto en el artículo 31 de la Ley 30/1992, contenido dentro de su Título III (Los interesados). En él se va a disponer lo siguiente: "Artículo 31. Concepto de interesado. 1. Se consideran interesados en el procedimiento administrativo: a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos. b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte. c) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva. 2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales, serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca. 3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento".

Este concepto de interesado recogido por la normativa administrativa española, de igual forma a lo que ocurría en el Derecho alemán en torno al interesado regulado por la AO, va a ser un concepto estrechamente conectado con el ámbito procedimental⁸². Por esta razón, se ha disitinguido del de administrado o del de ciudadano⁸³. El interesado en un procedimiento administrativo va a ser un administrado o ciudadano en general pero que se va a encontrar relacionado con un determinado procedimiento por la conexión existente con su objeto⁸⁴. Esta conexión con el objeto del procedimiento es la que le va a otorgar precisamente la legitimación para poder intervenir en él.⁸⁵

Pues esto que ocurre en el ámbito administrativo general es perfectamente aplicable al ámbito administrativo tributario, en concreto al ámbito inspector. Van a con-

82 Como ha sido puesto de manifiesto por la doctrina administrativista española. Así, GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO van a señalar: "Desde el punto de vista formal del procedimiento, el administrado es el interesado, esto es, el administrado en concreto que interviene o puede intervenir en el procedimiento administrativo". Cfr. Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Civitas, Madrid, 1993, pág. 397. En parecido sentido PARADA VAZQUEZ cuando afirma: "El concepto de administrado no se corresponde exactamente con el de interesado, puesto que este último es más procedimental o procesal. Los interesados son los administrados o ciudadanos accionantes o partes en un procedimiento administrativo y esa presencia puede estar justificada en diversos títulos, titularidad de derechos e intereses". Cfr. Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 137.

83 Se ha planteado en la doctrina administrativista la discusión en torno a la conveniencia o no de la utilización del término administrado y su posible sustitución por el de ciudadano. Así, SANTAMARIA PASTOR señala: "El término «administrado» es un concepto (...) para aludir al otro término subjetivo de las relaciones jurídicas en las que la Administración es parte. El razonamiento es muy simple: toda relación jurídica regulada por el Derecho administrativo debe tener, como uno de sus sujetos, a una Administración pública; la otra parte de la relación debe ser, pues, una persona privada. La Administración aparece en dichas relaciones como un sujeto poderoso y activo, armado de potestades con las que incide en la esfera jurídica del particular; es el ente que administra, de donde resulta que el sujeto privado es un ente que ostenta una posición pasiva, que es «administrado»" Y se muestra disconforme con ello al afirmar: "La persona privada es hoy titular de situaciones jurídicas activas o de poder frente a la Administración". De ahí que concluya que "cabe dudar más que razonablemente de la validez de esta noción". Cfr. Fundamentos de Derecho Administrativo, I, Edit. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991, págs. 864-866. En parecido sentido, ENTRENA CUESTA, R., Curso de Derecho Administrativo (10ª ed.), Tecnos, Madrid, 1993, págs. 151-152. Sin embargo, a pesar de que la propia Ley 30/1992 se ha hecho eco de esta discusión y recoge el término ciudadano sustituyendo así el de administrado (en su Exposición de Motivos o en la regulación de los derechos de los "ciudadanos" -art. 35 y ss-), se ha puesto de manifiesto su inadecuación, por su carácter jurídico-político y porque no es idóneo para cubrir todos los supuestos a que pretende aplicarse, en particular en relación con los extranjeros. En este sentido, ENTRENA CUESTA, op.cit., pág. 152. Además no hay que olvidar que el término administrado aparece reconocido constitucionalmente en el artículo 149.1.18, como pone de manifiesto PARADA VAZQUEZ, R., op.cit., pág. 137.

84 De ahí que pueda PARADA VAZQUEZ (op.cit., pág. 139) afirmar que "el interesado es el mismo administrado o ciudadano en cuanto actuante en un procedimiento administrativo (...). Ahora bien, la presencia legítima de un administrado en el procedimiento administrativo, directamente por sí mismo o bien a través de su representante legal, necesita de una cierta vinculación con el asunto que es objeto de aquél, es decir, que guarde alguna relación con sus derechos e intereses. Esta vinculación no es otra cosa que el concepto mismo de legitimación procesal".

85 "Para intervenir en un procedimiento administrativo no basta tener capacidad de obrar. El Ordenamiento jurídico exige algo más: una aptitud especial, que se conoce con el nombre de legitimación. La legitimación implica una relación de sujeto con lo que constituye el objeto del procedimiento, una especial posición del sujeto respecto del acto que ha de dictarse en el procedimiento". Cfr. GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO, op.cit., pág. 401.

siderarse interesados y, por ello, deben atender a la Inspección e intervenir en los procedimientos inspectores, aquellos que guarden una relación con el objeto del procedimiento que les convierta en legitimados para dicha intervención y no cualesquiera de los que aparecen en la enumeración de obligados tributarios del artículo 24 RGI⁸⁶. Por ello será importante determinar qué clase de procedimiento es el que se lleva a cabo⁸⁷, y cuál de las funciones atribuidas a la Inspección de los Tributos se está desarrollando, cuestiones éstas que condicionarán el objeto concreto del procedimiento, que será el determinante para la adquisición de la condición de interesados en dicho procedimiento.

Por tanto, y a modo de conclusión, habría que señalar que se ha de tener presente el artículo 31 de la Ley 30/1992 en el cual se establece quienes se consideran interesados en un procedimiento administrativo y aplicarlo también a los procedimientos inspectores en el ámbito tributario. Y se habrán de extraer de él todas las consecuencias posibles en relación con la determinación de los sujetos que participen en ellos, y en relación con las distintas clases de participación que en aquellos procedimientos pueden darse⁸⁸, aunque también se deba tener en cuenta la enumeración de obligados tributarios contenida en el artículo 24 RGI.

BIBLIOGRAFIA CITADA.

- ALONSO GONZALEZ, "El número de identificación fiscal y las obligaciones de información" en REDF, núm. 68, 1990.
 CLAVIJO CARAZO, F. y ESEVERRI MARTINEZ, E., "El nuevo Reglamento para la Inspección tributa-

⁸⁶ En este sentido, JUAN LOZANO (op.cit., págs. 112-113) cuando señala que "la legitimación implica una relación del sujeto con lo que constituye el objeto del procedimiento, una especial posición del sujeto respecto al acto que ha de dictarse en el procedimiento. De forma que, cualesquiera de los sujetos que integren una categoría de esa tipología (se refería a la de los obligados tributarios), no ostenta la cualidad de legitimado pasivo frente a todas las posibles actuaciones de los órganos inspectores, sino que serán la naturaleza de la actuación en concreto que se inicie y el alcance determinado para la misma las dos notas mediante las que podrá identificarse al obligado tributario a atender a la Inspección. No se trata de una precisión retórica porque, para que el procedimiento se desarrolle válidamente, y por tanto sea válido el acto que ponga fin al mismo, ha de dirigirse precisamente, frente a aquella persona a quien el Ordenamiento jurídico reconoce la condición de legitimado".

⁸⁷ Por esta razón, puede afirmar JUAN LOZANO (op.cit., pág. 113), poniendo así de manifiesto la necesidad de llevar a cabo la separación entre procedimientos señalada, que "hay que entender que, por ejemplo, los obligados tributarios de la letra f) -quienes están obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria- únicamente ostentan legitimación pasiva frente a actuaciones de obtención de información, exigibles en el concreto procedimiento de requerimiento de la misma. Este es uno de los equívocos -no el único- a que conduce la inadecuada, a nuestro juicio, visión conjunta de todos los tipos de actuaciones de la Inspección encuadradas bajo ese rótulo «procedimiento de la Inspección»".

⁸⁸ Suele distinguirse en el ámbito administrativo general entre interesados principales e interesados accesorios. Interesado principal "(e)s la persona que se relaciona directamente con la Administración en el procedimiento, y, por tanto, al que pueda calificarse de «parte» empleando el concepto en sentido jurídico-material". Interesados accesorios, por su parte, van a ser "los titulares de derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la resolución que pueda adoptarse". Cfr. GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO, op.cit., pág. 398. En base a las consideraciones realizadas en este trabajo, parece que estas distinciones realizadas en el ámbito del procedimiento administrativo común, deberían trasladarse de igual forma al ámbito de los procedimientos tributarios, y, dentro de éstos, al de los procedimientos inspectores.

- ria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”, en *Impuestos*, II/1987.
- CORDES, Untersuchungen über Grundlagen und Entsehung der Reichabgabenordnung vom 23-12-1919, Tesis doctoral, Colonia, 1971.
- CORRAL GUERRERO, L., “Obligados tributarios”, en *Impuestos*, núm.9, 1993.
- ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo* (10ª ed.), Tecnos, Madrid, 1993.
- ESEVERRI MARTINEZ, E., “Las actuaciones inspectoras”, en *RDFHP*, núm. 200, 1989.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español* (16ª ed.), Marcial Pons, Madrid, 1994.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, en *REDF*, núm. 72, 1991.
- HERNANDEZ GONZALEZ, F., “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, en *REDF*, núm. 69, 1991.
- LOPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.
- GARCIA ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, (6ª ed.), Civitas, Madrid, 1994.
- GONZALEZ PEREZ, J. y GONZALEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común* (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Civitas, Madrid, 1993.
- GUIO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- HENSEL, A., *Diritto tributario*, Giuffrè, Milán, 1958.
- HERRERA MOLINA, P.M., “«Obligados» y «legitimados» al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación”, en *CaT. Monografías*, núm. 137, 1991.
- HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F., “El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección”, en *REDF*, núm. 80, 1994.
- HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zu Abgabenordnung und Finanzgerichtesordnung*, (ed. de hojas intercambiables), Köln, desde 1977.
- JUAN LOZANO, A. M^ª., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- LACASA SALAS, J.H. y DEL PASO BENGEOA, *Procedimiento de la Inspección de los Tributos: comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990.
- PALAO TABOADA, *Ordenanza tributaria alemana*, IEF, Madrid, 1980.
- PALAO TABOADA, C., “La potestad de información de la Administración tributaria y sus límites”, en *Estudios de Derecho y Hacienda* (Homenaje al prof. Albiñana), MEH, Madrid, 1987.
- PALAO TABOADA, C., “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma* (Homenaje al prof. SAINZ DE BUJANDA), MEH, Madrid, 1991.
- PARADA VAZQUEZ, R., *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- PAULICK, “La Ordenanza tributaria de la República Federal alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario”, en *Ordenanza tributaria alemana*, IEF, Madrid, 1980 (traducción de PALAO TABOADA, C.).
- PEREZ DE AYALA, J.L., “La subjetividad tributaria”, (inédito), 1992.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución”, en *REDC*, núm. 36, 1992.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, vol. 2º, FDUCM, 1985.
- SANCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976.
- SANCHEZ SERRANO, L., en *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias*, II, EDERSA, Madrid, 1983.
- SANCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I) y (II)”, en *Impuestos*, I/1992.
- SANTAMARIA PASTOR, J.A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, I, Edit. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991.
- SCHICK, W., “El procedimiento del Derecho Tributario” (traducción de CUADRADO, J.I.), en *RDFHP*, núm. 228, 1993.
- SCHWARZ/DUMKE, *Kommentar zur Abgabenordnung*, (ed. de hojas intercambiables), Freiburg, desde 1976.
- STEINHAUFF, D., “Abgabenordnung”, en *Lexicon des Rechts. Steuer- und Finanzrecht*, 2ª ed.,

Luchterhand, Berlin, 1993.

TIPKE, K., "La Ordenanza Tributaria alemana de 1977" (traducción de RAMALLO MASSANET, J.), en REDF, núm. 4, 1977.

TIPKE, K. y KRUSE, H.W., Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, (15^a ed.) (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, 1994.

TIPKE, K. y LANG, J., Steuerrecht, (14^aed.), Otto Schmidt, Köln, 1994.

WACKE, G., Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, Beck, Munich, 1966.