

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

COLABORADORES

José María Lago Montero
Universidad de Salamanca

Rosa Litago Lledó
Universidad de Valencia

Manuel Jesús Lucas Durán
Universidad de Alcalá

José Andrés Rozas Valdés
Universidad de Barcelona



EL DERECHO A REHUSAR REQUERIMIENTOS ADMINISTRATIVOS QUE EXIJAN LA APORTACIÓN DE DOCUMENTOS YA PRESENTADOS: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alcalá. Madrid (España)

Consejo Asesor de Garrido Abogados

Cómo referenciar: Lucas Durán, M. (2021). El derecho a rehusar requerimientos administrativos que exijan la aportación de documentos ya presentados: análisis jurisprudencial. *Revista Técnica Tributaria* (135), 137-162

SUMARIO

1. Introducción
2. Configuración histórica del derecho a no aportar datos y documentos que obren en poder de las administraciones públicas
3. Principios informadores del derecho estudiado
4. Dos resoluciones relevantes sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a Administraciones tributarias: las SSTs de 27 de enero de 2009 y de 16 de septiembre de 2021
 - 4.1. La STS de 27 de enero de 2009
 - 4.2. La STS de 16 de septiembre de 2021
5. Reflexiones sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias
 - 5.1. Contenido y perfiles del derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias
 - 5.2. El término «Administración actuante»
6. Bibliografía

1. Introducción

Es objeto del presente trabajo analizar el derecho de los obligados tributarios a no aportar, en el seno de los procedimientos que se sigan ante ellos, documentos que ya se hayan presentado a la «Administración actuante».

Se trata de un derecho que, instaurado por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992), vino a recoger postulados modernos de simplificación de los procedimientos administrativos frente a sectores públicos muy burocratizados como era el nuestro. Ello no obstante, del elenco de derechos reconocidos a los administrados por la Ley 30/1992 y subsiguientes normas de procedimientos administrativos (así como en las normas que trasladaron tales derechos al ámbito de las Administraciones tributarias), el que ahora se comenta no ha tenido un desarrollo doctrinal muy relevante.

Tal circunstancia ha provocado interpretaciones administrativas restrictivas y resoluciones judiciales en parte contradictorias que dejan ciertamente indeterminada la situación jurídica de los administrados y, particularmente en lo que interesa a este trabajo, a los obligados tributarios en los procedimientos seguidos ante ellos por las distintas Administraciones fiscales de nuestro país. Por tal motivo se pretende en las líneas que siguen definir los elementos más significativos del derecho aludido para, de este modo, intentar arrojar algo más de luz sobre los términos en que el mismo puede ser ejercido.

El trabajo que ahora se presente está estructurado en distintos apartados: primeramente, se alude a la configuración histórica del derecho y ello tanto desde la perspectiva genérica del Derecho Administrativo aplicable a todo el Sector Público español como, concretamente, en lo que respecta a las Administraciones tributarias; a continuación se mencionan los principios jurídicos que latén detrás del derecho estudiado con el objeto de tenerlos presentes en eventuales interpretaciones de la facultad jurídica analizada; seguidamente se refieren dos sentencias del Tribunal Supremo que, en el concreto ámbito tributario, han interpretado el derecho examinado; y, por último, se realizan consideraciones sobre los elementos que conforman e integran el tan citado derecho para permitir una correcta exégesis del mismo y, en particular, lo que debe entenderse por el término «Administración actuante»; el trabajo finaliza con una relación bibliográfica de obras consultadas.

2. Configuración histórica del derecho a no aportar datos y documentos que obren en poder de las administraciones públicas

Resulta conveniente recordar la historia regulatoria del derecho que ahora se analiza. Así, con carácter general, el art. 35.f) de la derogada Ley 30/1992 recogía el derecho de los ciudadanos «[a] no presentar documentos [...] que ya se encuentren en poder de la Administración actuante» (énfasis añadido). Probablemente por los miedos asociados a la implantación de este nuevo derecho, la

disposición final de la citada Ley 30/1992, referida al desarrollo y entrada en vigor de dicha norma, recogía: «Se autoriza al Consejo de Ministros a dictar cuantas disposiciones de aplicación y desarrollo de la presente Ley sean necesarias, y en particular, para las que se refieran a la efectividad material y temporal del derecho reconocido en el artículo 35, f)», limitación que fue criticada por diversos sectores doctrinales por la inoperatividad que imprimía a tal garantía del administrado¹. Acogiendo, probablemente, el sentir generalizado de la doctrina, tal disposición limitativa acabó siendo eliminada por el art. 2.9 de la Ley 4/1999, de 13 de enero².

Por su parte, el art. 6.2.b) de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, recogió el derecho «[a] no aportar los datos y documentos que obren en poder de las *Administraciones Públicas*, las cuales utilizarán medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, o una norma con rango de Ley así lo determine, salvo que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados. El citado consentimiento podrá emitirse y recabarse por medios electrónicos» (énfasis añadido)³. Con la regulación referida se lograban dos importantes hitos: (i) en primer lugar se hacía referencia a un Sector Público más electrónico e informatizado, aspecto clave en el siglo XXI, habida cuenta de la tecnología existente para lograr una más fácil localización de los documentos que obran en los archivos

1 Expresándose críticamente sobre referida limitación *vid.* José María BAÑO LEÓN, «Los interesados y los derechos y deberes de los ciudadanos ante la Administración», en Jesús LEGUINA VILLA y Miguel SÁNCHEZ MORÓN (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 89; Ángel SÁNCHEZ BLANCO, «Los derechos ciudadanos en la ley de Administraciones Públicas», *Revista de Administración Pública* n.º 132, 1993, pág. 54; así como Miguel Ángel ANDRÉS LLAMAS, «Vicisitudes y perspectivas del nuevo derecho a no aportar documentos que obren en poder de las administraciones públicas», en Adán CARRIZO GONZÁLEZ-CASTELL (Coord.), *Estudios actuales en derecho y ciencia política. 2º Encuentro INCIUP*, Santiago de Compostela (A Coruña), 2013, pág. 244.

2 En la exposición de motivos de referida Ley 4/1999 se aducen los motivos de tal modificación normativa, indicándose particularmente que «[l]a supresión del último inciso del primer párrafo de la disposición final de la Ley 30/1992 contribuye a asegurar más intensamente la seguridad jurídica en relaciones jurídicas entre Administración y ciudadanos, a la vez que los exonera, como es lógico, de cargas de orden burocrático otorgando eficacia directa al derecho reconocido en el artículo 35.f) [de la Ley 30/1992]» (énfasis añadido).

3 De forma paralela, el art. 9 de la citada Ley 11/2007, referido a las transmisiones de datos entre Administraciones Públicas, recogía: «1. Para un eficaz ejercicio del derecho reconocido en el apartado 6.2.b), cada Administración deberá facilitar el acceso de las restantes Administraciones Públicas a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad y disponibilidad, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo.

2. La disponibilidad de tales datos estará limitada estrictamente a aquellos que son requeridos a los ciudadanos por las restantes Administraciones para la tramitación y resolución de los procedimientos y actuaciones de su competencia de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos. El acceso a los datos de carácter personal estará, además, condicionado al cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 6.2.b) de la presente Ley».

administrativos; y (ii) se dejaba de lado el término «Administración actuante» para sustituirse por otro genérico y plural («Administraciones Públicas»).

Después de más de una década desde la aparición y matización del derecho referido, acogiendo algunas de las críticas que había vertido la doctrina (como, por ejemplo, el recurso al término bien intencionado pero técnicamente ambiguo de «ciudadano»), en la actualidad, la regulación de tal derecho viene recogida, de forma genérica, en el apartado 2 del art. 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Ley 39/2015), a cuyo tenor «[l]os interesados tienen derecho a no aportar documentos que ya se encuentren en poder de la *Administración actuante* o hayan sido elaborados por *cualquier otra Administración*» (énfasis añadido)⁴; y seguidamente, en el apartado 3 del mismo precepto, se recoge que «las Administraciones Públicas no requerirán a los interesados datos o documentos [...] que hayan sido aportados anteriormente por el interesado a *cualquier Administración*» (énfasis añadido), siendo así que «[a] estos efectos, el interesado deberá *indicar en qué momento y ante qué órgano administrativo presentó los citados documentos*» (énfasis añadido), aun cuando se recoge asimismo que «[e]xcepcionalmente, si las Administraciones Públicas no pudieran recabar los citados documentos, podrán solicitar nuevamente al interesado su aportación». Con ello, se ampliaba la garantía que prevé el derecho pues no sólo se refiere el Derecho a los documentos aportados a una concreta Administración (la «actuante») sino que se implican al resto de Administraciones (en cuanto que se utiliza la expresión «cualquier Administración»), con lo que se obliga a las mismas a cooperar entre sí⁵, conforme a los principios de eficacia y coordinación recogidos en el art. 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015), a fin de evitar la solicitud de documentos reiterados que ya fueron presentados incluso a otras Administraciones distintas a aquélla que interactúa con el administrado. Además, se prevén particularmente las relaciones electrónicas entre Administraciones, lo cual favorece en gran medida al derecho que comentamos⁶ y se incluye la necesidad de indicar el momento y órgano de presentación de los documentos cuyo requerimiento reiterado realiza la Administración.

Por otro lado, y en lo que concierne al particular ámbito tributario, el art. 3.g) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998) realizó una traslación mimética del antes transcrito art. 35.f) de la derogada Ley 30/1992 a las Administraciones fiscales, recogiendo que «[c]onstituyen derechos generales de los contribuyentes [... entre otros el] Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la

4 Y continúa el precepto referido indicando: «La administración actuante podrá consultar o recabar dichos documentos salvo que el interesado se opusiera a ello. No cabrá la oposición cuando la aportación del documento se exigiera en el marco del ejercicio de potestades sancionadoras o de inspección.

Las Administraciones Públicas deberán recabar los documentos electrónicamente a través de sus redes corporativas o mediante consulta a las plataformas de intermediación de datos u otros sistemas electrónicos habilitados al efecto».

5 Particularmente, el art. 143 de la Ley 40/2015 indica que «[l]as Administraciones cooperarán al servicio del interés general y podrán acordar de manera voluntaria la forma de ejercer sus respectivas competencias que mejor sirva a este principio».

6 Cfr. arts. 155 a 158 de la Ley 40/2015.

Administración actuante»] (énfasis añadido); y, por su parte, el art. 17 de la misma norma, añadía un matiz adicional, al reconocer el derecho de los contribuyentes «a no aportar aquellos documentos *ya presentados por ellos mismos* y que se encuentren en poder de la *Administración actuante*» (énfasis añadido). Aun cuando en esta primera etapa de normas aprobadas se referían, con una técnica jurídica deficiente, a los «contribuyentes», resultaba lógico que se pretendía extender tales derechos a la generalidad de obligados tributarios que interactúan con la Administración.

En la actualidad, el art. 34.1.h) LGT recoge, como derecho de los obligados tributarios, el de «no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la *Administración actuante*, siempre que el obligado tributario indique el *día y procedimiento en el que los presentó*» (énfasis añadido). Es más, el art. 95.2 LGT recoge que «[c]uando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por [medios informáticos o telemáticos], no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información». Y, paralelamente, respecto de las actuaciones y procedimientos tributarios, el art. 99.2 LGT recoge que «[l]os obligados tributarios pueden *rehusar* la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la *Administración tributaria actuante*. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados» (énfasis añadido). Y existe, igualmente, normativa sectorial que recoge derechos similares⁷. Como ya ocurriera en el ámbito administrativo general, también en el tributario se exige una identificación temporal y objetiva de los documentos aportados y, particularmente, del instante temporal en que se presentaron y del procedimiento en que ello tuvo lugar⁸.

Como resulta evidente de la normativa transcrita, desde una perspectiva general de Derecho Administrativo se ha eliminado o mitigado sustancialmente la expresión «Administración actuante», al incluirse en la normativa términos

7 Así, por ejemplo, el art. 88.4 del Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, recoge: «[a] los efectos previstos en el artículo 34.5 de la Ley General de Subvenciones [el cual contempla que "[n]o podrá realizarse el pago de la subvención en tanto el beneficiario no se halle al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social o sea deudor por resolución de procedencia de reintegro"], la valoración del cumplimiento por el beneficiario de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y de que no es deudor por resolución de procedencia de reintegro, así como su forma de acreditación, se efectuará en los mismos términos previstos en la Sección 3.ª del Capítulo III del Título Preliminar de este Reglamento sobre requisitos para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora», indicando seguidamente que «[n]o será necesario aportar nueva certificación si la aportada en la solicitud de concesión no ha rebasado el plazo de seis meses de validez» (énfasis añadido).

8 Curiosamente, en ámbitos tributarios no se exige identificar el órgano al que se aportó el documento sino únicamente el procedimiento en el que la presentación tuvo lugar. Ello puede justificarse porque un mismo órgano (por ejemplo, la inspección de tributos de una determinada Administración territorial) puede llevar a cabo distintos procedimientos de comprobación (verificación de datos, comprobación limitada, comprobación de valores, inspección, etc.) de manera que resulta más sencillo identificar un concreto documento si se señala el procedimiento en el que se aportó que haciendo referencia al órgano destinatario.

como «cualquier Administración» o «cualquier otra Administración»⁹. Sin embargo, en ámbitos tributarios el derecho estudiado se encuentra más constreñido: (i) se mantiene el término «Administración actuante»; (ii) se refiere exclusivamente a «documentos» —esto es, sin mención expresa a «datos», que sí son referidos por la Ley 39/2015— y que hayan sido aportados por el propio obligado tributario pero con exclusión de los obtenidos por otras vías o de los generados internamente por la Administración; y (iii) se exige indicar el día y procedimiento en que fueron presentados los documentos que se requieren nuevamente por la Administración¹⁰.

Y si bien el Derecho Administrativo (que constituye derecho supletorio del Derecho Tributario conforme a lo dispuesto en el art. 7.2 LGT) entiende en términos más amplios el derecho ahora estudiado y cabría pensar que los preceptos de la normativa fiscal podrían interpretarse, en exégesis conjunta, de una forma más amplia, lo cierto es que en ámbitos tributarios (en los que rige la LGT como *lex specialis* conforme a la disposición adicional 1ª de la Ley 39/2015)¹¹, ha de entenderse que prevalece la regulación recogida en la normativa tributaria —aun siendo más restrictiva— respecto la más general contenida en las leyes generales que regulan el Sector Público en nuestro país.

Además, como peculiaridad del derecho estudiado en el concreto ámbito tributario que nos concierne, es preciso indicar que, dado que se hará uso del mismo en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos, la facultad prevista para los sujetos no viene contemplada desde una perspectiva meramente pasiva («no aportar» documentos), sino más bien activa («rehusar» tal presentación).

En definitiva, como se deriva de los preceptos de la LGT antes transcritos, el obligado tributario podrá no aportar los documentos requeridos por la Administración cuando: (i) no resulten exigibles conformes la normativa vigente lo cual,

9 Para lograrlo las Administraciones han puesto en marcha la plataforma de intermediación de datos (cfr. https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Estrategias/Racionaliza_y_Comparte/elementos_comunes/Intermediacion_de_datos.html, consultado el 12-12-2021) donde se puede leer: «El Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, usando el protocolo SCSPv3 pone a disposición de todas las AAPP la plataforma de intermediación de datos donde cualquier administración puede consultar cualquiera de los más de 130 certificados ofrecidos por más de 45 cedentes de datos, tanto de la AGE (Administración General del Estado) como de CCAA (Comunidades Autónomas), EELL (Entidades Locales) Universidades y otras Entidades Públicas como el Colegio de Registradores Mercantiles y de la propiedad, entre los que destacan los datos de identidad y de residencia de un ciudadano, datos relativos al desempleo, titulaciones oficiales, datos catastrales, estar al corriente con la AEAT y TGSS, Vida Laboral, datos de pensiones, nacimiento, defunción y matrimonio de los Registros Civiles y un largo etcétera puesto que se encuentra en constante expansión».

10 Si bien en ámbitos generales del Derecho Administrativo en un primer momento no se exigían tales requisitos, en la actualidad —como se ha indicado— la Ley 39/2015 requiere una identificación mayor del documento aportado (ha de indicarse el momento de presentación y el órgano ante el que se presentaron los datos o documentos).

11 A tenor de referida disposición adicional 1ª «1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa (...).

habida cuenta de las amplitud de atribuciones normativas a la Administración tributaria, va a ser ciertamente difícil a no ser que se utilice el procedimiento inadecuado (v. gr. requerir la contabilidad en el procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, lo cual sería causa de nulidad de pleno derecho de las actuaciones administrativas¹²); o bien que (ii) ya hayan sido presentados tales documentos por el obligado tributario a la Administración y por ello deban obrar en su poder, en cuyo caso se exigen dos aspectos adicionales al obligado tributario: (a) primeramente, que «rehúse» (esto es, explice la negativa) al requerimiento administrativo realizado en el seno de la aplicación de los procedimientos tributarios; y (b) adicionalmente, que indique, al tiempo de negarse a aportar los documentos requeridos, «el día y procedimiento en el que los presentó».

3. Principios informadores del derecho estudiado

Ciertamente, los derechos no se mueven en el vacío y tienen una razón de ser que conviene identificar para poder interpretarlos correctamente desde una perspectiva finalista. En efecto, en la exégesis de los preceptos se debe atender no sólo al sentido propio de sus palabras, al contexto, a los antecedentes históricos y legislativos, y a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, sino, fundamentalmente, a su espíritu y finalidad¹³.

Así pues, la razón de la aprobación de tal derecho en términos generales (Ley 30/1992) y específicos (Ley 1/1998) se ha de buscar: (i) en la mala *praxis* administrativa –más propia de administraciones arcaicas no dotadas de medios electrónicos para archivar y localizar documentos– de exigir a los administrados documentación ya existente en su propio seno¹⁴; y (ii) en las dilaciones –buscadas o no– que tales requerimientos imprimían al procedimiento administrativo.

Consiguientemente, el fundamento último del derecho que ahora examinamos ha de encontrarse en una necesidad de simplificación de la actividad administrativa¹⁵ que cumpla más adecuadamente con los principios que se desprenden del art. 103 de la Constitución española (CE): (i) eficacia, eficiencia y buena

12 Cfr. mi trabajo «Jurisprudencia reciente sobre la nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria* n.º 131, 2020, págs. 9-12 de la versión digital.

13 Cfr. art. 3.1 del Código Civil.

14 Escribía hace ya varios años Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*Abuso en la exigencia documental y garantías formales de los administradores*, Atelier, Barcelona, 2005, págs. 15 y 16) que el derecho estudiado se concibió como «el instrumento técnico apropiado para atajar el problema de la exigencia abusiva de documentación que aqueja al procedimiento administrativo español, causada por prácticas administrativas fundadas en una incorrecta interpretación de las prescripciones de la LPA [Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo]. Respecto a la gravedad de este problema resulta suficiente reseñar que, según las estimaciones del Ministerio de Administraciones Públicas, no sólo un elevado porcentaje de las relaciones entre los ciudadanos y las distintas Administraciones públicas están caracterizadas por la demanda de una aportación intensiva de documentos, sino que el 70% de éstos son expedidos por la propia Administración».

15 Cfr. el art. 3.1.b) de la Ley 40/2015 que habla –como principio general al que debe tender el Sector Público– de la simplicidad de la actividad administrativa.

administración¹⁶; así como (ii) proporcionalidad en su triple ámbito: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto¹⁷.

En suma, la idea que late detrás del derecho a no aportar (o rehusar la presentación de) documentos que hayan sido previamente aportados a una Administración tributaria por los obligados tributarios es la de lograr que las actuaciones públicas en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollen en la forma menos gravosa posible para aquellos, derecho que, de por sí, aparece regulado genéricamente en el art. 35.1.k) LGT.

4. Dos resoluciones relevantes sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a Administraciones tributarias: las SSTS de 27 de enero de 2009 y de 16 de septiembre de 2021

Es preciso, por la relevancia en el tema que se desarrolla, referirse a dos sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo – encargada de resolver los recursos en materia tributaria– que han aludido de una u otra forma al derecho que ahora analizamos.

4.1. La STS de 27 de enero de 2009

En primer lugar, debemos referirnos a la STS de 27 de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006, ECLI:ES:TS:2009:396), en la que se discutía un caso singular que no tiene que ver directamente con el derecho examinado: el recurso de casación lo promovió un contribuyente a quien se realizaron una serie de actuaciones tributarias que habían acabado en reclamaciones en vía económico-administrativa. En los escritos presentados ante el respectivo Tribunal Económico-

16 Cfr. apartados h) y j) del art. 3.1 de la Ley 40/2015. *Vid.* sobre tales principios Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ, *op. cit.*, págs. 53-55, 101-112. Particularmente, la citada autora señala en la pág. 104 de la obra citada que «la eficacia se convierte en criterio de legitimación de la Administración: no basta con que ésta actúe, sino que es necesario que resuelva los problemas sociales produciendo los resultados que la propia CE le encomienda. Ello implica que se produciría una vulneración del deber de comportamiento administrativo eficaz si la actuación de la administración, aun persiguiendo un resultado querido por el Ordenamiento, lo hace mediante instrumentos inidóneos o cuando dicha actividad no alcance los niveles mínimos que puedan resultar exigibles». Y en la página 107 de la misma obra recoge la autora referida que «en la actuación administrativa resulta obligado, como paso previo a cualquier otra consideración, determinar la eficacia de la decisión a adoptar. Una vez precisado el grado de la misma entraría en juego el principio de eficiencia lo que implica que, ante decisiones igualmente eficaces, la Administración debe elegir la alternativa más eficiente». En relación con el principio de buena administración, baste citar por todas la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 1652/2019, ECLI:ES:TS:2020:3279, FJ tercero.4) a cuyo tenor «Las exigencias del principio de buena administración al que antes hemos hecho referencia y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (artículo 13 de la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común)».

17 Cfr. Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y Pedro Manuel HERRERA MOLINA, «Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», en Fernando SERRANO ANTÓN (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Civitas, Madrid, 2007, págs.1265 y 1266.

-administrativo Regional y ante el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) se había señalado una dirección a efectos de notificaciones que posteriormente fue cambiada y, en consecuencia, al no figurar el contribuyente en el domicilio señalado se le notificó la resolución del TEAC por edictos aun cuando con carácter previo a tal notificación el dicho contribuyente había comunicado oportunamente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) el cambio de su domicilio. Siendo ello así, el tan citado contribuyente se enteró tarde de la resolución del TEAC notificada por edictos y el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) se interpuso una vez hubo transcurrido el plazo de 2 meses previsto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) desde la notificación realizada, motivo por el que la AN inadmitió tal recurso por considerarlo extemporáneo. Así, en suma, se discutía si la Administración tributaria había notificado correctamente al contribuyente y se declaraban vulnerados tanto el art. 3.g) de la Ley 1/1998 antes transcrito (en relación con el art. 3.4 de la Ley 30/1992 – personalidad única de la Administración–) como el art. 24 CE (derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión).

Pues bien, en el FJ 5º de la citada sentencia, al interpretar el art. 3.g) de la Ley 1/1998 [de tenor similar a los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT como se vio más atrás], indicó el Tribunal Supremo lo siguiente:

La parte admite su texto así como que no procedió a comunicar al Tribunal el cambio de domicilio en un momento posterior aunque sí a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por lo que es preciso determinar la incidencia de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, y en especial del art. 3g) que se considera infringido, y que estableció el derecho «a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante».

No podemos aceptar que este último precepto sea aplicable al caso concreto en los términos en que el recurrente pretende. En primer lugar, porque no se está ante el presupuesto de hecho de partida, ya que la notificación del domicilio en ningún caso puede considerarse como «documento» sino como una información que se aporta a la Administración, con independencia del soporte formal donde tal notificación se contuvo.

Por otro lado, los mismos preceptos citados por la parte recurrente conducen directamente a rechazar los argumentos que defiende porque, aunque fuera aplicable el artículo 3.g) de Ley 1998 (que no lo es, por la razón que se ha dicho de que no estamos ante un documento que hubiera de surtir efectos ante la Administración), tampoco se dan las circunstancias previstas en tal precepto, que se refiere a documentos «que se encuentren en poder de la Administración actuante», ya que no puede considerarse a la AEAT y al TEAC a estos efectos integrados en el concepto de «Administración actuante», al ser diferente el órgano de resolución de reclamaciones, tanto funcional como jurídicamente, del órgano de la gestión e inspección de los tributos.

Por eso mismo, la invocación 3.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, tampoco resulta viable.

Y, adicionalmente, en relación con la invocada vulneración de la tutela judicial efectiva sin padecer indefensión del art. 24 CE, el Alto tribunal también desestimó el motivo casacional por entender, después de citar doctrina del Tribunal Constitucional, que «no puede mantener una alegación de indefensión quien, con su propio comportamiento omisivo o falta de la necesaria diligencia, es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir».

Se trata de una doctrina que no puede ser considerada en absoluto como aislada en relación con otras resoluciones dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, pues en sentencias referidas a asuntos distintos a los tributarios también se siguió un criterio similar¹⁸.

En suma, y en lo que a nosotros ahora interesa, el Tribunal Supremo esgrimió dos argumentos relevantes para decidir el recurso de casación que tienen proyección en el derecho que analizamos: (i) la dirección a efectos de comunicaciones no es un «documento» sino un «dato» y, consiguientemente, no puede invocarse en relación con tales informaciones el derecho examinado; y (ii) el término «Administración actuante» no podía entenderse referido en el caso de autos a la Administración General del Estado –a pesar del principio de perso-

18 Debe traerse a colación la STS de 17 de marzo de 2010 (rec. cas. 2450/2008, ECLI:ES:TS:2010:1330, F.J. 4º), la cual indicó: «El precepto anulado, Art. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid que regula el régimen jurídico del procedimiento de evaluación ambiental de actividades en el municipio, se refiere a los cambios de titularidad de una actividad sometida al ámbito de aplicación de la Ordenanza y dispone que el mismo debe comunicarse al órgano ambiental en un plazo máximo de veinte días, a contar desde la fecha de efectividad de la transmisión. Y ello en todo caso porque en el supuesto de que se hayan producido ampliaciones o modificaciones que alteren significativamente las condiciones ambientales del entorno habrá de estarse a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ordenanza que obliga en ese supuesto a someterse al procedimiento de evaluación ambiental de la actividad.

En este punto la Ordenanza no hace otra cosa que transcribir el Art. 8 de la Ley 2/2.002, de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de [Madrid], que dispone que «Cualquier cambio de titularidad o competencia que afecte a un plan, programa, proyecto o actividad sometido a los procedimientos ambientales contenidos en esta Ley, deberá comunicarse al órgano ambiental en un plazo máximo de veinte días, a contar desde la fecha de efectividad de la transmisión».

(...) Pero es que, además, esa obligación no es desproporcionada ni innecesaria por el hecho de que el cambio de titularidad se haya hecho saber al Ayuntamiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ordenanza de Tramitación de licencias de la Corporación. Y ello porque la Ley en el Art. 8 citado así lo requiere, y expresamente dispone que se comunique al órgano ambiental que es la autoridad a la que en cada Administración Pública, corresponde el ejercicio de las competencias de evaluación ambiental, sin perjuicio de que se ponga también en conocimiento de la autoridad a la que corresponda el otorgamiento de la licencia precisa para la ejecución de la actividad. Ello sin duda facilitará la coordinación entre esos dos órganos de la Administración competente, lo que redundará en el beneficio final de la persona física o jurídica que tenga interés en la resolución del procedimiento.

Y por otra parte no compartimos la solución de la Sentencia de instancia en el sentido de que en este supuesto se haya vulnerado el contenido del Art. 35.f) de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, que reconoce entre los derechos que los ciudadanos tienen en sus relaciones con las Administraciones Públicas el de no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante. Y ello porque en este caso no se trata de presentar un documento no exigido por la norma que rige en el procedimiento de que se trata, ni puede decirse que se trate de aportar un documento que se encuentre en poder de la Administración a la que se dirige sino de una mera comunicación de un hecho para conocimiento del mismo por la Administración, lo que no requerirá aportar documento alguno si no es necesario o lo hará si lo fuere, supuesto en que si podría estar en juego ese precepto si en el seno del procedimiento a seguir en su caso se requiriese algún documento que se encontrase en cualquiera de los supuestos a los que remite el artículo 35.f) de la Ley».

alidad jurídica única de las Administraciones Públicas— sino, más bien, al órgano con funcionalidad específica que actuó en relación con el contribuyente en el procedimiento concreto (TEAC).

4.2. La STS de 16 de septiembre de 2021

Por su parte, la reciente STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019, ECLI:ES:TS:2021:3576), sentó doctrina, en esencia, sobre si la falta de aportación —a requerimiento de la inspección— de determinados datos contables de una empresa, aun cuando dicha información podía extraerse de las cuentas anuales que habían sido depositadas en el oportuno Registro Mercantil (i) debe entenderse como «dilación indebida» a los efectos de la duración del procedimiento de inspección tributaria; o bien (ii) conforme a los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT, el obligado tributario en cuestión tenía derecho a no aportar a la AEAT la información contable requerida por constar la misma en poder de la «Administración actuante» y, consecuentemente, no debía considerarse «dilación indebida» el tiempo durante el cual no se facilitaron tales datos a la inspección.

Y la cuestión resulta importante porque, más allá de que las dilaciones no imputables a la Administración resultan ya, en gran medida, irrelevantes en el seno del procedimiento inspector por la modificación operada en el art. 150 LGT varios años atrás (a salvo, claro está, de las cuestiones que aún se estén dirimiendo en los tribunales y a las que resulte de aplicación la anterior normativa), lo cierto es que tales dilaciones siguen siendo relevantes para el cómputo de los plazos máximos de resolución en otros procedimientos tributarios [art. 104.2 LGT así como los arts. 102 y 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI)], en relación con el cálculo de intereses de demora que deba pagar la Administración (arts. 31 y 32 LGT), o en lo que respecta a infracciones (y consecuentes sanciones) que pudieran derivarse por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria conforme al art. 203 LGT.

Como se ha indicado, los hechos que dieron lugar a la resolución analizada se refieren a una comprobación tributaria instruida a través del procedimiento de inspección en la que se exigió la aportación por parte del contribuyente de determinados datos contables. Después de varios requerimientos administrativos en relación con los cuales el contribuyente no reaccionó, finalmente éste se negó a aportarlos por considerar que las informaciones exigidas ya constaban en poder de la Administración actuante en cuanto que, según indicó, tales datos habían sido aportados junto con las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y, por otro lado, porque las cuentas anuales (con toda la información contable exigida) habían sido depositadas en el Registro Mercantil. Manifestada la negativa en los términos que anteceden, la inspección efectivamente obtuvo las informaciones del citado Registro —pues no se habían comunicado correctamente con las autoliquidaciones— y al concluir el procedimiento con liquidaciones derivadas de actas firmadas en disconformidad, el sujeto inspeccionado alegó que se habían excedido los plazos máximos del procedimiento inspector,

computando a tales efectos el tiempo en que no se aportó la información requerida por la Administración, siendo así que al tener derecho a no facilitar tales datos, el tiempo que medió entre el primer requerimiento y la efectiva obtención de las informaciones contables no podían ser consideradas «dilaciones indebidas» imputables al contribuyente. Después de desestimarse los recursos económico-administrativos y contencioso-administrativo interpuestos, el contribuyente acudió al TS pidiendo que se interpretara el art. 34.1.h) LGT y, consiguientemente, su derecho a no aportar documentos previamente presentados a la Administración General del Estado y los consiguientes efectos en el cómputo de los plazos máximos de los procedimientos tributarios.

Pues bien, el Tribunal Supremo, en la resolución comentada, a pesar de que declara no poder fijar doctrina «puesto que se parte de una premisa que no concurre» (particularmente el recurrente indicó que había presentado los datos contables junto con las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades, aunque finalmente resultó que algunas de ellas no se habían presentado), sostiene, en lo que a nosotros interesa e interpretando los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT, que si bien «el obligado tributario queda exonerado de presentar los documentos que ya estén en poder la administración actuante», sin embargo «no [queda] exonerado de indicar esos extremos [parece aludirse al señalamiento del día y procedimiento en el que los presentó], poniéndose de esta manera en primer plano los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas»; e indica igualmente que «si bien es cierto que la inspección también ha acudido a las cuentas depositadas en el Registro Mercantil, no consta que lo haya hecho antes de los infructuosos requerimientos realizados a la parte recurrente, siendo importante destacar que la publicidad de las cuentas anuales en el Registro Mercantil no dispensa a la parte recurrente de presentar la documentación requerida que tiene en su poder, habida cuenta de que, aunque dicha documentación es pública, no está en poder de la administración, y no puede, por tanto, aportarla de oficio», y todo ello porque «la presentación de un documento ante éste [Registro Mercantil] no excusa de hacerlo ante la inspección tributaria, ya que se integran en dos Administraciones diferentes, teniendo cada una de ambas, personalidad jurídica propia».

De hecho, la sentencia referida apoya su argumentación en la ya citada STS de 27 de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006, FJ 5º) en virtud de la cual, recuérdese, se había indicado que el art. 3.g) de la Ley 1/1998, al referirse a «Administración actuante», no puede entenderse dentro de dicho ámbito dos órganos diversos de la misma como son la AEAT y al TEAC.

5. Reflexiones sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias

Una vez se han referido los elementos esenciales de las SSTS de 27 de enero de 2009 y de 16 de septiembre de 2021, es preciso realizar dos breves comentarios que aluden (i) al contenido y los concretos perfiles del derecho referido y (ii) a lo que debe entenderse por «Administración actuante».

5.1. Contenido y perfiles del derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias

Como se ha referido ya, el derecho que estudiamos se encuentra regulado, con carácter básico, en los arts. 34.1.h) y 99.2, ambos de la LGT¹⁹. Ambos preceptos tienen regulaciones ligeramente diferentes (*v. gr.* actitud más pasiva – no aportar– o activa –rehusar–, así como necesidad o no de señalar el día y órgano en que se aportó el documento) pero, en esencia, se refieren al mismo derecho y deben ser interpretados de forma conjunta. Ciertamente, si somos estrictos, el primero de los preceptos citados contempla de forma genérica el derecho para cualquier tipo de relación con las Administraciones tributarias, mientras que el segundo se refiere exclusivamente a los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión e inspección), esto es, excluyendo el ámbito de la potestad sancionadora y revisora de la Administración. Sin embargo, las peculiaridades de uno y otro se complementan: el primero de los preceptos citados no puede considerarse como un derecho meramente pasivo a resistir impasible y silentemente los requerimientos administrativos, pues su ejercicio requiere una actitud activa: identificar el documento que se aportó en su día con coordinadas subjetivas (órgano administrativo receptor)²⁰, objetivas (procedimiento seguido) y temporales (momento de la aportación).

Pues bien, el derecho estudiado, contenido en los preceptos antes referidos, se refiere a (i) la facultad de «no aportar» –de forma genérica para cualquier tipo de relación con las Administraciones tributarias– o bien «rehusar» –en los procedimientos de aplicación de los tributos– la presentación de (ii) documentos (iii) previamente aportados o presentados por el obligado tributario (iv) y que se encuentren en poder de la Administración (v) siempre y cuando se indique el día y procedimiento en el que los presentó.

19 De hecho, y como ya se ha indicado previamente, el derecho del art. 34.1.h) LGT que hemos examinado podría entenderse incardinado en el art. 34.1.k) LGT, a cuyo tenor los obligados tributarios tienen derecho «a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias». Así Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y Pedro Manuel HERRERA MOLINA, («Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», cit., pág. 1265) han entendido que «el "derecho" a no aportar documentos redundantes constituye una concreta manifestación del "derecho" a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso para el contribuyente». Es más, tal y como se ha referido también, la facultad examinada debe considerarse estrechamente relacionada con el principio de la buena administración, siendo así que sobre dicho principio ha indicado la STS de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 1727/2016, ES:TS:2017:4499) que «[d]el derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [... siendo] consustancial al principio de buena administración la diligencia en el actuar de la Administración y el desarrollo y resolución en tiempo razonable y proporcionado», con lo que cualquier requerimiento innecesario de información podría entenderse contrario al citado principio.

20 Aun cuando el art. 34.1.h) LGT nada señala sobre la necesidad de identificar el órgano receptor de la documentación, al exigirse identificar el procedimiento habrá de referirse casi necesariamente al órgano que lo instruyó.

En cuanto al primero de los aspectos referidos («no aportar» –o «rehusar» la aportación de documentos–), es preciso indicar que la jurisprudencia fue en el pasado bastante favorable a los intereses de los contribuyentes, y ello porque si bien la Sentencia de la Audiencia Nacional 16 de octubre de 2013 (rec. 3353/2012, ECLI:ES:AN:2013:4362) había señalado que «[el] hecho de "rehusar" parece implicar una declaración de voluntad dirigida a la Administración, a fin de que conozca que el obligado hace uso de la facultad que le confiere la norma, y que, a su vez, designe el lugar o el expediente en los que la Administración tiene a su disposición los documentos precisos en el marco de la actividad inspectora», acaba aplicando la doctrina del Tribunal Supremo y señala que «no cabe conceptuar como dilación imputable al interesado la falta de aportación de una escritura pública de escisión que ya obraba en otra dependencia y en otro expediente distinto, *aunque el interesado no hubiera expresado tal circunstancia*» (énfasis añadido). Y tal sentencia es confirmada por la STS de 1 de diciembre de 2014 (rec. cas. 3815/2013, ECLI:ES:TS:2014:4934) que claramente indica al respecto: «no es carga del obligado tributario, cuyo incumplimiento pueda volverse en su contra hasta el punto de convertir en dilación la interrupción que no lo es, la de hacer saber a la Administración que la documentación que le reclama ya obra en su poder, máxime si, como es el caso, esa documentación fue presentada por el representante del Sr. julio en un expediente conexo en el mismo día en que le fue reclamada. Recuérdese que conforme al artículo 17.1 de la Ley 1/1998 los administrados no están obligados a aportar documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración [véase la sentencia de 7 de marzo de 2013 (casación 3730/10, FJ 6º.2), en la que hemos afirmado que verdaderamente resulta absurda, superflua e irrelevante la petición de documentos que ya se poseen y, por tanto, innecesarios para el progreso de la comprobación]».

Debe indicarse, no obstante, que las resoluciones precitadas interpretan el art. 17 de la Ley 1/1998 que actualmente no está en vigor y que permitía actitudes meramente pasivas. Como ya se ha comentado, hoy en día se impone una interpretación conjunta de los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT en tanto que el primero de los preceptos referidos exige para la práctica del derecho indicar a la Administración el día y procedimiento en que se aportó la documentación (y, consiguientemente, el órgano al que se aportó), con lo que se exige una actitud activa en la que se «rehúse» o rechace expresamente la aportación documental requerida, de manera que hasta que no se dé tal negativa explícita la Administración tributaria no tiene por qué conocer la voluntad de no aportar determinados documentos. Y, por otro lado, el repudio o la oposición a aportar que contempla el art. 99.2 LGT no puede hacerse sin más, sino que interpretado tal precepto conjuntamente con el referido art. 34.1.h) LGT se requiere una actividad adicional, cual sería –como se ha indicado– comunicar algunos parámetros que permitan localizar el documento requerido y no aportado en el mar de archivos administrativos. Dicho en otras palabras: desde la perspectiva de la buena fe que debe regir –como principio general del Derecho– las relaciones entre Administración y administrados, los obligados tributarios deben indicar si no van a atender a algún requerimiento documental con el objeto de que dicha información pueda obtenerse de otra manera y lograr, de este modo, la conclusión de los procedimientos administrativos en plazos razonables.

En lo que respecta a lo que debe conceptuarse por «documentos», resulta llamativo que hoy en día el ordenamiento jurídico, en el ámbito general del resto de Administraciones Públicas, se refiere asimismo a «datos» y no sólo a «documentos», pero la normativa tributaria no ha incorporado tal matización. Ciertamente, se trata de dos ideas diversas: por un lado, con «documentos» se hace referencia a un soporte (físico o electrónico) en el que se incluyen «datos» y que no es más que la parte individualizable de un expediente²¹; por otro lado, la mera comunicación de datos (por ejemplo, un cambio de domicilio) no alcanza la entidad de «documento», aun cuando dichos datos pueden haberse comunicado en un documento concreto que ya obre en poder de la Administración (modelo 030 de la AEAT). Esto es: cuando se solicitan datos ya facilitados por el obligado tributario no se incumple el objeto de la norma de evitar la reiteración en la solicitud de documentos ya obrantes en su poder (en tanto que no se requiere documento alguno), sino que más bien se pretende el uso de los datos contenidos en tales documentos ya aportados, lo cual es una cuestión ligeramente distinta al necesitarse un tratamiento de referidos datos incorporados al documento que se facilitó.

En otro orden de cosas, las expresiones «ya presentados» o «rehusar la presentación» contenidas en los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT y referidas al término «documentos», aluden al verbo «presentar», que según la primera acepción del Diccionario de la Real Academia de la Lengua significa «[h]acer manifestación de algo, ponerlo en la presencia de alguien». En consecuencia, tales términos se refieren claramente a la entrega (física o electrónica) a una Administración tributaria de los documentos exigidos por ella²².

Adicionalmente, se recoge en la normativa ahora analizada que los documentos deben haberse aportado previamente por el obligado tributario, lo que excluiría (i) los generados por la propia Administración y (ii) los aportados por otros obligados tributarios o administraciones. Ciertamente, como ha señalado la doctrina, resulta singular tal limitación en el derecho examinado, pues si la Administración tiene ya determinadas informaciones o documentos no debería

21 Cfr. Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ, *op. cit.*, pág. 144.

22 En términos similares, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*, pág. 142) refiere al respecto que «el acto de presentación define los tres elementos que conlleva la satisfacción de una petición documental administrativa: existencia de una petición realizada por la autoridad u órgano administrativo competente para la tramitación del procedimiento, comparecencia personal del administrado ante el mismo y puesta en su presencia del documento requerido. Por añadidura, dicho término lleva implícito la nota de la dependencia que siempre se encuentra presente en este tipo de peticiones, cuya desatención por parte del administrado derivaría en la suspensión y eventual caducidad del procedimiento [o eventual infracción, cabría añadir en ámbitos tributarios, del art. 203 LGT]. Por tanto, entendemos que la facultad de no presentación consiste en el poder concedido al administrado de negarse a exhibir ante la autoridad u órgano administrativo requirente aquellos documentos que le sean solicitados por éste y que [...] resulten reiterativos, sin que ello impida la incoación del procedimiento [conlleve la imposición de sanciones, cabría decir adicionalmente] o suponga la suspensión y/o caducidad de la tramitación o resolución del mismo».

volver a solicitarlos²³. Sin embargo, y sin perjuicio de que puedan invocarse otros principios respecto de solicitudes inadecuadas por parte de las Administraciones (v. gr. el de buena administración), el derecho analizado se constriñe exclusivamente a los documentos aportados por los obligados tributarios, de manera que lo que pretende evitarse es una reiteración en requerimientos documentales que ya fueron cumplidos por el administrado y que podrían soslayarse si éste recuerda a la Administración que ya fueron facilitados y los puede identificar convenientemente.

En otro orden de cosas, la normativa requiere que los documentos antes referidos deben encontrarse en poder de la Administración. Tal requisito tiene que ver con el hecho de que (i) existen documentos que pueden haberse únicamente exhibido (y aportado exclusivamente una copia) –como sería el caso de una escritura pública– en cuyo caso no puede entenderse que el documento en sí se halle en poder de la Administración, con lo que cabría exigir un cotejo del mismo para comprobar –una vez más– su verosimilitud; y (ii) podría ocurrir que el documento, aun habiéndose aportado en el pasado por el obligado tributario, se haya extraviado en el seno de la Administración, en cuyo caso razones de celeridad y eficacia de las actuaciones administrativas exigirían una nueva aportación²⁴.

Finalmente, y como requisito del derecho aludido, el obligado tributario debe señalar el día y procedimiento en el que presentó los documentos que se

23 Cfr. Florián GARCÍA BERRO, *Procedimientos tributarios y derecho de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 85. Así, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*, pág. 153), al interpretar el art. 35.f) de la Ley 30/1992, que sólo hacía referencia a la los documentos «que se encuentran en poder de la Administración» sin alusiones a que debían haber sido previamente aportados por los administrados, entendió que «una interpretación no restrictiva de los derechos de los administrados y coherente con el objetivo de simplificación procedimental perseguido por la norma, exige considerar como tales, no sólo a los documentos aportados a lo largo del procedimiento en curso sino también a los que ya obren en los archivos administrativos con motivo de otros anteriores o por haberlos producido ella misma (...)». Ciertamente, el apartado 2 del art. 28 de la Ley 39/2015 ya recoge, como se vio, una referencia a los documentos «elaborados por cualquier otra Administración», igualmente inexigibles. Sin embargo, la normativa tributaria, previa en el tiempo y heredera aún de algunos recelos respecto a la facilidad de búsqueda de documentos en los archivos administrativos, resulta en estos ámbitos más restrictiva.

24 Así, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*, pág. 154) señala que «[e]xisten, sin embargo, tres supuestos en los que el ejercicio del derecho debería ceder por diferentes causas. En primer lugar, los documentos contenidos en aquellas dependencias de la Administración pública en las que para la obtención de información se requiere la solicitud personal del Administrado [datos del Catastro, Censo electoral o Registros Civil, de la Propiedad o Mercantil]. En segundo lugar, los llamados documentos administrativos de exhibición ya que se presentación se encuentra íntimamente relacionada con el ejercicio de funciones de control por parte de la Administración para las que la LRJAP [Ley 30/1992] establece el deber específico de colaboración. Por último, nos encontramos con el supuesto de pérdida o extravío del documento por parte del órgano instructor del procedimiento. En este caso, entendemos que la reiteración sería inevitable aún [*sic*] cuando la presentación se hubiera producido dentro del mismo procedimiento, lo que constituye uno de los puntos vulnerables de la regulación del derecho a no presentar documentos inexigibles o reiterativos, ya que la falta de precisión de la norma se presta a favorecer un uso abusivo de esta posibilidad, especialmente en los casos en que la presentación se hubiera efectuado en un procedimiento diferente de aquel del que trae causa la petición documental».

entienden reiterados²⁵, con el objeto sin duda de (i) constatar la previa aportación y (ii) facilitar a la Administración el acceso a los mismos. Ciertamente, tales condicionantes de ejercicio del derecho tienen sentido en un sector público apegado a los expedientes en papel o, por mejor decir, con una deficiente gestión de archivos que por cierto, cada vez son más digitales o, cuanto menos, son crecientemente digitalizados. Dicho de otro modo: si los expedientes electrónicos estuvieran adecuadamente compilados con criterios serios de documentación, sería fácil encontrar un documento referido a una persona que lo haya aportado sin necesidad de requerirle información sobre el momento y procedimiento en que efectivamente los presentó. Sin embargo, el legislador ha sido cauto a la hora de configurar el derecho que ahora examinamos a fin de evitar ineficacias y lentitudes en los procedimientos tributarios. Ello no obstante, sería preferible *de lege ferenda* que se eliminaran paulatinamente este tipo de restricciones al derecho, tanto más cuanto mayor sea la digitalización y ordenación de los archivos administrativos²⁶; y todo ello por requerirlo el principio de proporcionalidad que preside el ámbito ahora estudiado: en un determinado momento le puede resultar más sencillo a la Administración identificar un documento en sus archivos informatizados que al obligado tributario recordar en qué específico momento, ante qué órgano y en qué procedimiento aportó referido documento.

Pues bien, a la luz de las consideraciones anteriores y de la jurisprudencia ya referida pueden recordarse una serie de cuestiones que afectan al ejercicio del derecho analizado:

En primer lugar, la normativa tributaria examinada se refiere a «documentos» ya aportados y no a «datos» (a diferencia de lo que en la actualidad contempla el apartado 3 del art. 28 de la Ley 39/2015, que alude en el mismo contexto a «documentos» y «datos»), con lo que cabe explicar que la comentada STS de 27

25 De hecho, de algún modo puede apreciarse la misma idea en el ámbito probatorio de la aplicación de los tributos, pues el art. 105.2 LGT recoge que «[l]os obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria».

26 Así, merece citar al respecto el art. 9 del Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica, titulado «Inventarios de información administrativa» recoge al respecto lo siguiente:

«1. Cada Administración Pública mantendrá actualizado el conjunto de sus inventarios de información administrativa que incluirá, al menos:

a) La relación de los procedimientos administrativos y servicios prestados de forma clasificada y estructurada. Las Administraciones Públicas conectarán electrónicamente sus inventarios con el Sistema de Información Administrativa gestionado por el Ministerio de Política Territorial y Función Pública en colaboración con el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

b) La relación de sus órganos administrativos y oficinas orientadas al público y sus relaciones entre ellos. Dicho inventario se conectará electrónicamente con el Directorio Común de Unidades Orgánicas y Oficinas, gestionado por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, en colaboración con el Ministerio de Política Territorial y Función Pública, que proveerá una codificación unívoca.

2. Cada Administración Pública regulará la creación y mantenimiento de estos dos inventarios, en las condiciones que se determinen, con carácter general, por las normas técnicas de interoperabilidad correspondientes; en su caso, las Administraciones Públicas podrán hacer uso de los citados Sistema de Información Administrativa y Directorio Común de Unidades Orgánicas y Oficinas para la creación y mantenimiento de sus propios inventarios. Para la descripción y modelización de los procedimientos administrativos y de los procesos que los soportan será de aplicación lo previsto sobre estándares en el artículo 11».

de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006) no estimase la comunicación de un cambio de domicilio como *documento aportado*, por mucho que tal comunicación tuviera sin duda un soporte físico o electrónico (modelo 030). Y algo similar podría plantearse en relación con la también citada la citada STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019), en la medida en que la inspección tributaria no le requiriera documentos contables (como las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil) sino datos contables concretos contenidos en tales documentos. O, dicho en otras palabras: conforme a la jurisprudencia existente hasta el momento, el derecho analizado parece referirse a información documental que deba examinarse o tomarse en cuenta por la Administración para la correcta aplicación de los tributos (escrituras, autorizaciones, planos, justificantes, etc.), pero no a meras notificaciones informativas puntuales o a datos incluidos en documentos que no tienen por qué estar tratados informáticamente. Eso sí: se trata, acaso, de una interpretación restrictiva de la facultad que analizamos que pudiera eventualmente ampliarse en un futuro, máxime cuanto mayor sea el tratamiento digital de los datos o documentos aportados por los obligados tributarios.

En segundo lugar, debe indicarse que el Tribunal Supremo otorga prioridad —en los casos concretos examinados— a los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas frente a eventuales prácticas «no cooperativas» o bien «poco diligentes» de los obligados tributarios. Y ello porque, por ejemplo, en la citada STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019) el obligado tributario en cuestión silenció durante un tiempo su intención de no entregar los datos contables solicitados por la Administración tributaria para acabar negándose a ello después de varios requerimientos a fin de obtener posteriormente ventaja alegando prescripción por dilaciones indebidas no imputables a su persona. Sin embargo, parece razonable entender que —en todo caso y con independencia de la extensión que se otorgue al derecho examinado— al menos el tiempo en que permaneció silente a los requerimientos administrativos no puede reputarse como dilación indebida imputable a la Administración sino, con carácter exclusivo, al contribuyente y ello por faltar una actividad activa (identificar los datos ya aportados) y clara por parte del obligado tributario.

5.2. El término «Administración actuante»

Sin duda, una de las cuestiones más relevantes en relación con el derecho ahora examinado es la interpretación del término «Administración actuante» en cuanto que delimita el contorno de la facultad prevista en nuestro ordenamiento jurídico para los obligados tributarios.

En efecto, se trata de un término traído al Derecho Administrativo general desde un ámbito sectorial del mismo (el Derecho Urbanístico) y que ha sido superado por las últimas formulaciones del derecho estudiado en la actual Ley 39/2015, la cual —como indicamos más atrás— hace referencia en su art. 28 no sólo a la «Administración actuante» sino también a «cualquier otra

Administración»²⁷. Sin embargo, el art. 34.1.h) LGT, más anclado al desarrollo de la gestión documental existente en las Administraciones Públicas en el momento en que fue aprobado tal precepto, utiliza el término «Administración actuante» inicialmente previsto por el art. 35.f) de la Ley 30/1992. Tal expresión, sin embargo, ha provocado interpretaciones bien dispares en la jurisprudencia, que unas veces identificó el citado término con el órgano responsable de la acción administrativa en relación con la cual se requieren los documentos²⁸ y en otras ocasiones pasó a considerar justo lo opuesto²⁹. Disparidades que, ante la orfandad de una definición normativa, se encontraron asimismo en la doctrina científica³⁰.

27 Ello tiene, sin duda, una explicación fácil: las distintas Administraciones públicas cada vez (i) están más digitalizadas y, por otro lado (ii) se encuentran más estrechamente interconectadas, con lo que el intercambio de documentación se hace sin duda más fácil. Un ejemplo de lo indicado es la *plataforma de intermediación de datos*, aplicación informática del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de España que funciona como un nodo de interoperabilidad para el intercambio de información entre emisores y requirentes de las Administraciones públicas españolas (cfr. el ya citado Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica).

28 Vid. en este sentido la STS de 27 de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006) ya comentada, la cual entendió que la AEAT y el TEAC no pueden considerarse la misma «Administración actuante», aun cuando se encuadren dentro de tal Administración; o bien la STS de 20 de abril de 2009 (rec. cas. 4522/2005, ECLI:ES:TS:2009:3113, FJ. 3º) en la que se recoge: «La Ley 30/1992 es clara cuando reconoce el derecho de los interesados a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración. Su artículo 35 f) lo afirma en términos inequívocos sin establecer excepciones y no se ha señalado que una norma con rango de Ley fije excepciones en razón del tipo de procedimiento administrativo de que se trate. Desde luego, no puede oponérsele la sumisión de las Administraciones y de los interesados a las bases de las convocatorias de procesos selectivos, pues son cosas distintas el sometimiento a esas bases y el derecho del que hablamos. Tampoco cabe oponerle las dificultades a que se enfrentaría la Administración como consecuencia de la aplicación de ese derecho a casos como éste. Sí debe delimitarse, en cambio, su alcance pues, aun cuando la Administración –en este caso, autonómica– es una organización dotada de personalidad única, sucede que la Ley no extiende la facultad que atribuye en este precepto al interesado a toda ella, sino sólo a la que actúa. Es decir, en el supuesto que nos ocupa, a la Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid».

29 Así, la STS 25-5-2015 (rec. cas. 3734/2012, ECLI:ES:TS:2015:2260, FJ 6º) indica al respecto que «la mera indicación de que se trata de dos organismos independientes y con adscripciones ministeriales distintas resulta claramente insuficiente». Y en un sentido similar puede verse la STS de 5 de octubre de 2015 (rec. cas. 541/2014, ECLI:ES:TS:2015:4098, FJ 2º) a cuyo tenor «efectivamente, corresponde a las sociedades recurrentes acreditar la superficie y demás características físicas, económicas y jurídicas de los bienes de su titularidad en el Catastro, pero lo han de hacer mediante los documentos oficiales que han determinado la aprobación de aquellos instrumentos, que la Administración urbanística está obligada a comunicar al Catastro, incluso a requerimiento de este último, entre ellos los que integran la documentación gráfica y alfanumérica del citado planeamiento, que revistan trascendencia catastral (artículo 69.2 del Real Decreto 417/2006). No se debe olvidar que la Administración catastral está obligada a comprobar la integridad, exactitud y veracidad de las declaraciones y comunicaciones, investigando la posible existencia de hechos, actos o negocios no declarados, declarados parcialmente (artículo 19.2 del Texto Refundido) o, añadimos ahora nosotros, con datos inexactos o erróneos.

En suma, cuando existen diferencias entre las superficies catastrales y las resultantes de la ordenación urbanística, incumbe a los interesados acreditar la realidad de ese dato físico, para hacer concordar al Catastro con el mismo; pero esa carga probatoria puede cumplirla a través de los documentos gráficos que la Administración actuante está obligada a comunicar al Catastro.

Pues bien, cabe indicar, en primer lugar, que el término «Administración actuante» que pretende ahora interpretarse consta de dos vocablos más simples: «Administración», por un lado, y «actuante», por otro.

Así, en lo que concierne al primero de los vocablos citados («Administración») parece indubitado que en el contexto en que el mismo se utiliza ha de considerarse como sinónimo de «Administración Pública». Y, siendo ello así, resulta lógico que dicha expresión deba entenderse referida a una de las Administraciones previstas en el art. 2 de la Ley 40/2015 (Administración General del Estado, a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y a las Entida-

Y si esos documentos no resultan suficientes, presentando un margen de error no tolerable, la respuesta no puede ser, como la que se ha suministrado en este caso: negar el acceso al Catastro de las alteraciones derivadas de la nueva ordenación. Este desenlace se opone a la finalidad de la institución de hacer coincidir la realidad física, económica y jurídica de los bienes inmuebles con el contenido de ese registro administrativo. La solución no puede ser otra que tal institución administrativa, dependiente del Ministerio de Hacienda, recabe de la Administración responsable de la alteración los datos, los elementos y las pruebas precisos para que esa discrepancia pueda ser superada y se satisfaga el interés general a que sirve el Catastro». En otras ocasiones no se ha estimado el recurso por entenderse que la documentación solicitada no se encontraba en poder de la Administración, pero admitiendo que los documentos aportados a un órgano distinto no deben ser aportados de nuevo si los requiere otro órgano de la misma Administración, como se deriva de la STS de 6 de marzo de 2008 (rec. cas. 595/2007, ECLI:ES:TS:2008:536, FJ 3º) donde se indicó lo siguiente: «Adviértase que los recurrentes, para hacer valer el apartado f) del artículo 35 de la Ley 30/1992, que reconoce el derecho de los ciudadanos a no presentar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración actuante, esgrime un escrito con fecha de registro de 17 de marzo de 1997, presentado ante el Servicio de Homologación de Títulos Universitarios del Ministerio de Educación y Cultura, en el cual, en efecto, se complementa la información de anteriores escritos con el programa de las asignaturas cursadas durante los cuatro años de licenciatura del título que se pretende homologar, desglosándose las distintas asignaturas por cursos.

No obstante, y como se recordará, el requerimiento efectuado por el Consejo de Coordinación de Universidades no se limitaba sólo al Programa Analítico detallado, sino que interesaba también la aportación de la bibliografía manejada en el plan de estudios cursado, extremo que no se aportó en el referido escrito de 17 de marzo de 1997, ni tampoco durante el trámite —ampliado a instancias de los propios recurrentes— concedido por la Administración para la aportación de la documentación indicada.

Por consiguiente, no puede afirmarse en puridad que la Administración tenía en su poder la documentación requerida (...).

30 Así, por un lado, Jesús María DEL PASO BENGOA, y Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ (*Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, págs. 184-185), al glosar el art. 17 de la Ley 1/1998, entendieron que «el término "Administración actuante" debe ser entendido con diferenciación de la misma en tres órdenes: estatal, autonómica o local», siendo así que «todos los órganos integrantes de una misma Administración quedan vinculados por la imposibilidad de exigir aquella documentación que ante la misma se hubiera presentado, aunque hubiera sido ante un órgano distinto del que ahora actúa». Sin embargo, y por otro lado, Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y Pedro Manuel HERRERA MOLINA («Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», cit., pág. 1278) entendieron, de forma más ecléctica, que si bien «no se exige que los documentos se encuentren en poder del correspondiente órgano administrativo, sino de la Administración actuante, concepto más amplio [...] no puede identificarse con la persona jurídica única a través de la que actúan las diversas "administraciones" de un ente territorial», refiriendo adicionalmente que «en el caso de que la Administración tributaria se haya configurado [como] persona jurídica —caso de la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid— no cabe duda de que bastará que los documentos se encuentren en su poder, cualquiera que sea el órgano que actúe».

des que integran la Administración Local)³¹. Y es más: cabría entender que siendo tales entes los que pueden conceptuarse como Administraciones territoriales, distintas entre sí por la personalidad jurídica que ostentan, cualquier órgano, organismo, agencia, etc., que pertenezca a una de ellas³², debería entenderse dentro de tales Administraciones territoriales. Ahora bien, como es sabido, nuestro ordenamiento jurídico permite a las Administraciones actuar por medio de entes creados por ellas y dotados de personalidad jurídica (por ejemplo, de naturaleza societaria) que pueden desarrollar su actividad regulados por el Derecho Público o Privado, siendo así que para poder conceptuarlos como «Administración Pública» resulta preciso que, como mínimo, ostenten algún tipo de *imperium*, esto es, que de algún modo ejerzan potestades administrativas³³.

Pues bien, el apartado 3 del art. 2 de la precitada Ley 40/2015 parece resolver la cuestión que ahora nos planteamos al indicar que «[t]ienen la consideración de Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2»; y este último precepto se refiere a «[c]ualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas». Sin embargo, conforme el precepto citado no se integrarían en el concepto de «Administraciones públicas», por mucho que integren el sector público institucional, ni (i) las enunciadas en la letra b) del art. 2.2 de la Ley 40/2015, esto es, las «entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas [v. gr. fundaciones públicas] o las que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas [v. gr. las entidades públicas empresariales de ámbito estatal (reguladas en los arts. 103 a 108 de la Ley 40/2015) o las sociedades mercantiles estatales (reguladas en los arts. 111 a 117 de la misma norma], en particular a los principios previstos en el artículo 3, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas»; ni tampoco (ii) las previstas en la letra c) del precitado art. 2.2 de la Ley 40/2015, a saber: «[l]as Universidades públicas que se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley».

Con todo, existen supuestos en los que no parece fácil un encuadre en alguna de las categorías citadas, como sería el caso de determinados registros públi-

31 En este sentido parece expresarse la STS de 22 de diciembre de 2004 (rec. cas. 882/2002, ECLI:ES:TS:2004:8401, FJ 5º) al diferenciar entre administraciones locales, por un lado, y otras administraciones territoriales, por otro. Particularmente expresa la citada resolución: «La norma que analizamos es la que regula el procedimiento para la obtención de las autorizaciones, en consecuencia, al establecer las normas del procedimiento de obtención de autorizaciones la exigencia de presentar los documentos fiscales referidos, es conforme al artículo 35.f) de la Ley 30/1992. Además el artículo cuya vulneración se imputa establece el derecho a no presentar documentos que se encuentren en poder de la Administración actuante. En el procedimiento de otorgamiento de autorizaciones interviene el Cabildo (artículo 16.1), en materia tributaria son diversas las Administraciones actuantes desde el punto de vista objetivo y territorial hecho que el propio precepto apunta al exigir "Certificación... de la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente"».

32 V.gr. la Agencia Estatal de la Administración Tributaria creada por el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

33 En el mismo sentido *vid.* Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ, *op. cit.*, págs. 139-140.

cos³⁴. Tal sería el caso del Registro Mercantil, especialmente relevante en ámbitos tributarios por cuanto que contiene información contable (cuentas anuales que incluyen el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria) y que, como es sabido, tienen gran importancia en determinados impuestos muy vinculados a la empresa como es el caso del Impuesto sobre Sociedades o el IRPF (en lo que se refiere, respecto de este último, a los rendimientos por actividades empresariales o a las ganancias o pérdidas patrimoniales por la transmisión de elementos afectos).

Ahora bien ¿puede conceptuarse el Registro Mercantil como un organismo público o una entidad de Derecho Público que se vincula o depende de una Administración Pública y, por ende, tendría esa misma naturaleza conforme al precitado art. 2.3 de la Ley 40/2015? De responderse afirmativamente a la pregunta anterior cabría entender que la Administración en la que se integra dicho Registro (esto es, la Administración General del Estado de la que la AEAT es una parte) no puede solicitar a los obligados tributarios, para gestionar sus tributos, que aporten documentos que éstos hayan depositado en el citado Registro, aunque sí podría solicitar –como se ha indicado– la comunicación de datos que figuran en los documentos aportados y que no han sido convenientemente tratados por la Administración sino, meramente, depositados.

Es sabido que la antes comentada STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019) ha determinado que el derecho contemplado en los arts. 34.1.h) y 99.2 de la LGT no resulta aplicable a la información contable depositada en el Registro Mercantil. Sin embargo, cabe hacer algunas apreciaciones al respecto:

En primer lugar, y aun cuando resulta preciso reconocer que la naturaleza jurídica del Registro Mercantil es más etérea que la de otros entes públicos –habida cuenta de su particular gestión privada–, lo cierto es que a tenor del art. 17 del Código de Comercio dicho órgano depende del Ministerio de Justicia, siendo así que los registradores son nombrados por el o la titular de dicho ministerio (art. 13 del Reglamento del Registro Mercantil)³⁵. En este sentido, puede admitirse sin resultar forzado que el Registro Mercantil es entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de la Administración General del

34 Ángel SÁNCHEZ BLANCO («Los derechos ciudadanos en la ley de Administraciones Públicas», *Revista de Administración Pública* n.º 132, 1993, pág. 53) refiere al respecto: «No es ajena a la problemática del derecho objeto de consideración la circunstancia de que la base de datos pública constituida por el Censo, Catastro, los Registros Civil, de la Propiedad y Mercantil..., carecen de operatividad a efectos de acceso y utilización de sus datos por las Administraciones, requiriendo de la previa solicitud personal de documentación, en lugar de operar con un sistema integrado de datos públicos desde las distintas unidades administrativas o instituciones públicas».

35 Así, Carmen FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*El registro mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 90 y 91) no duda en considerar que la actividad desarrollada por el Registro Mercantil es una auténtica actividad administrativa en cuanto que desarrollada por órganos dependientes de las Administraciones Públicas. Ello es así puesto que se trata de actos de jurisdicción voluntaria, pero «[c]uando esta función administrativa es llevada a cabo por órganos no judiciales –como es el caso de las funciones llevadas a por los Registradores Mercantiles– estamos, por propia definición, ante una actividad subjetivamente administrativa no jurisdiccional. Sólo impropriamente puede hablarse, pues, de jurisdicción voluntaria en estos casos, ya que desde un punto de vista formal u orgánico el acto emana de la Administración Pública y desde el punto de vista material la naturaleza de este tipo de función es materialmente administrativa».

Estado y, consecuentemente, conforme al art. 2 de la Ley 40/2015 antes transcrito, tendría carácter de Administración Pública³⁶.

Sin embargo, y en segundo lugar, si se solicita información contable específica y no las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, el derecho que se discute no ampararía una negativa a la aportación de tales «datos» requeridos por cuanto que el mismo únicamente contempla la posibilidad de rechazar la presentación de «documentos» ya facilitados.

La consecuencia lógica de la afirmación contenida en el párrafo anterior sería que los obligados tributarios pueden rehusar los requerimientos de aportación de documentos contables que ya fueron depositados en el Registro Mercantil (cuentas anuales) con indicación de la fecha en que los mismos se aportaron a dicho ente público, si bien ante requerimientos individualizados de datos concretos, los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas pueden exigir que se atienda tal requerimiento sin excusa o negativa si no se pretende incurrir en sanciones del art. 203 LGT.

Y, adicionalmente, puede indicarse que: (i) no cualquier requerimiento administrativo de análisis de la contabilidad empresarial puede rehusarse sin consecuencias jurídicas desfavorables para el obligado tributario, pues en el Registro Mercantil no se deposita toda la información contable generada en la empresa; y, adicionalmente (ii) aunque el derecho examinado sólo impide requerir «documentos» ya aportados pero no meros «datos» que puedan contenerse en los mismos, lo cierto es que tales requerimientos administrativos de datos que ya figuran en documentos aportados y conservados en registros administrativos pudieran vulnerar el principio de buena administración ya aludido o, incluso, el varias veces referido derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa [art. 34.1.k) LGT].

Ahora bien, una vez estudiado lo que debe entenderse por «Administración» a los efectos del derecho que nos encontramos analizando, resulta preciso determinar qué ha de entenderse por el segundo de los vocablos referidos y que componen el término complejo cuyo sentido pretendemos desentrañar («actuante»). Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua el adjetivo «actuante» es equivalente a la expresión «que actúa», y por el verbo «actuar» debe entenderse, si se refiere a una persona, «[e]jercer funciones propias de su cargo u oficio».

En consecuencia, habida cuenta de todo lo anterior, entiendo que el término «Administración actuante» alude a una Administración Pública en el sentido del

36 Así el art. 1 del precitado Reglamento del Registro Mercantil recoge que «[l]a organización del Registro Mercantil, integrada por los Registros Mercantiles territoriales y por el Registro Mercantil Central, se halla bajo la dependencia del Ministerio de Justicia» y que «[t]odos los asuntos relativos al Registro Mercantil estarán encomendados a la Dirección General de los Registros y del Notariado», y contra los actos de calificación dictados por los registradores mercantiles caben recursos de naturaleza administrativa (cfr. arts. 66 a 76 del Reglamento del Registro Mercantil) y judicial (vid. desde una perspectiva general, Ángel VALERO FERNÁNDEZ-REYES, «Los recursos contra la calificación registral», *Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo* n.º 31, 2011, así como Antonio MARTÍNEZ SANTOS, *Jurisdicción y registros públicos: el proceso para la impugnación de la calificación negativa*, Marcial Pons, Madrid, 2012).

art. 2 de la Ley 40/2015 (esto es, una Administración territorial o los organismos o entidades de Derecho Público adscritos o dependientes a la misma) que, en lo que respecta al objeto de este trabajo, ejerce funciones de aplicación de los tributos³⁷.

En suma, de lo indicado con anterioridad puede señalarse que el derecho a no aportar documentación que ya se haya aportado a una Administración alude a «Administración actuante» y no a «órgano actuante», lo cual es especialmente relevante si se tiene en cuenta el principio de personalidad única de la Administración que parece haber evolucionado desde posiciones más restrictivas a otras más garantistas (*cf.*, entre otras, las recientes SSTs de 19 de noviembre de 2020, rec. cas. 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880; de 16 de junio de 2021, rec. cas. 6123/2019, ECLI:ES:TS:2021:2636; de 18 de junio de 2021, rec. cas. 2188/2020, ECLI:ES:TS:2021:2573; o de 21 de junio de 2021, rec. cas. 6194/2019, ECLI:ES:TS:2021:2566)³⁸. En consecuencia, cabe entender, que tanto los órganos de gestión, inspección o revisión de una misma Administración (estatal, autonómica o local), y ya sean o no parte de un mismo ministerio, consejería, concejalía, etc., pertenecen a idéntico ente público a los efectos de los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT.

6. Bibliografía

ANDRÉS LLAMAS, Miguel Ángel, «Vicisitudes y perspectivas del nuevo derecho a no aportar documentos que obren en poder de las administraciones públicas», en Adán CARRIZO GONZÁLEZ-CASTELL (Coord), *Estudios actuales en derecho y ciencia política. 2º Encuentro INCIJUP*, Santiago de Compostela (A Coruña), 2013.

BAÑO LEÓN, José María, «Los interesados y los derechos y deberes de los ciudadanos ante la Administración», en Jesús LEGUINA VILLA y Miguel SÁNCHEZ MORÓN (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993.

COTINO HUESO, Lorenzo, «Derechos de las personas y derechos de los interesados en sus relaciones con las administraciones públicas: una visión en paralelo», en Concepción CAMPOS ACUÑA (Coord.), *El nuevo procedimiento administrativo local tras la Ley 39/2015*, Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016.

³⁷ En un sentido similar, aunque desde una perspectiva general, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.* pág. 140) entiende que «sería Administración actuante la que, en cada momento de la tramitación de un procedimiento administrativo, tiene encomendada la competencia para realizar las actuaciones que lo conforman [... siendo así] que «tal consideración se referiría a las Administraciones territoriales y los organismos públicos dependientes de cada una de ellas, sin que el dato de la personalidad jurídica independiente de los mismos afecte a la exigibilidad del derecho».

³⁸ Así, Leopoldo TOLIVAR ALAS, en el prólogo a la obra de Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*) indicó que el silencio del legislador «ha favorecido interpretaciones complacientes con versiones muy restrictivas de lo que ha de entenderse por "Administración actuante". Expresión ésta importada con poco cuidado del ámbito urbanístico y en la que algunos llegan a ver un sinónimo de "órgano competente". Y ello pese a la proclamación de la personalidad jurídica única de cada Administración (art. 2.2. de la LOFAGE) y de los medios técnicos con los que hoy cuentan las oficinas públicas».

DEL PASO BENGOA, Jesús María y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara, *Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Carmen, *El registro mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

GARCÍA ÁLVAREZ, Gerardo, «Derecho de los interesados en el procedimiento», en Eduardo Gamero Casado (Dir.), Severiano Fernández Ramos y Julián Valero Torrijos (Coords.), *Tratado de procedimiento administrativo común y régimen jurídico básico del Sector Público*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

GARCÍA BERRO, Florián, *Procedimientos tributarios y derecho de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

LUCAS DURÁN, Manuel, «Jurisprudencia reciente sobre la nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria* n.º 131, 2020.

MARTÍNEZ SANTOS, Antonio, *Jurisdicción y registros públicos: el proceso para la impugnación de la calificación negativa*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

NÚÑEZ GÓMEZ, Teresa D., *Abuso en la exigencia documental y garantías formales de los administradores*, Atelier, Barcelona, 2005.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», en Fernando SERRANO ANTÓN (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Civitas, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ BLANCO, Ángel, «Los derechos ciudadanos en la ley de Administraciones Públicas», *Revista de Administración Pública* n.º 132, 1993.

VALERO FERNÁNDEZ-REYES, Ángel, «Los recursos contra la calificación registral», *Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo* n.º 31, 2011.



XV ENCUENTRO AEDAF

JORNADA NACIONAL DE ESTUDIO

Madrid, 31 de marzo de 2022

El primer gran encuentro fiscal del año

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Abierto el plazo de inscripción en www.aedaf.es