

TRIBUTACIÓN

LA COMUNICACIÓN DE DATOS PERSONALES Y  
FAMILIARES EN EL NUEVO SISTEMA  
DE RETENCIONES  
(SOBRE LA RESOLUCIÓN DE 28 DE DICIEMBRE DE 1998 DEL  
DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL  
DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, COMO PRESUNTA GARANTÍA  
DEL DERECHO A LA INTIMIDAD)

Núm.  
67/1999

ANDRÉS JIMÉNEZ DÍAZ

*Letrado de las Cortes Generales*

**Extracto:**

**EL** nuevo sistema de retenciones a practicar sobre los rendimientos del trabajo personal en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, supone un sacrificio adicional del derecho a la intimidad en aras de razones nuevamente recaudatorias. La obligación que se impone sobre los contribuyentes de comunicar a sus pagadores datos que indudablemente afectan al ámbito de su vida privada, no se había visto compensada, sin embargo, con las cautelas necesarias para asegurar que los datos comunicados no tengan otro uso que el legalmente previsto, toda vez que los Reglamentos que imponían esa obligación no establecían ninguna de las cautelas aludidas.

Para salvar esa deficiencia, el Ministerio ha aprovechado la publicación de la Resolución de 28 de diciembre de 1998 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que, además de aprobar el modelo de comunicación que el perceptor de las rentas de trabajo debe dirigir al pagador, se procede a regular las garantías del derecho a la intimidad implicado en el cumplimiento de dicha obligación.

El presente trabajo se centra en el análisis de la citada Resolución en un tono muy crítico, por entender que el contenido de la misma no es el más adecuado para asegurar el derecho que pretende garantizar y, sobre todo, por cuanto que la Resolución, que ni siquiera puede considerarse propiamente un Reglamento, carece del rango que debe exigirse a cualquier instrumento normativo que pretenda garantizar el ejercicio de un derecho fundamental.

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
  - II. Antecedentes.
  - III. Comunicación de datos y derecho a la intimidad.
  - IV. Acerca de la naturaleza jurídica y contenido de la Resolución de 28 de diciembre de 1998.
    - 1. La Resolución no tiene naturaleza reglamentaria ni puede crear obligaciones de general cumplimiento.
    - 2. El contenido y alcance de la Resolución no están claramente determinados y, en todo caso, no se ajustan a la naturaleza de la misma.
  - V. Conclusiones.
- Addenda.

## I. INTRODUCCIÓN

La aprobación de la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha supuesto, entre otras modificaciones, la del sistema de retenciones y pagos a cuenta seguido hasta ahora, que ha sido sustituido por nuevas previsiones notablemente más complejas, al menos en lo que se refiere a las retenciones a practicar sobre los rendimientos del trabajo, que centrarán nuestra atención. Si hasta el momento el retenedor no necesitaba conocer más que el número de hijos del trabajador, en la actualidad las circunstancias a tener en cuenta por el obligado a retener se han multiplicado y con ello ha aumentado el número de datos que el perceptor de las rentas ha de poner en conocimiento de su pagador.

Ese hecho sugiere una doble reflexión. En primer lugar, viene a desmentir que la gestión del Impuesto pueda simplificarse de manera significativa o, al menos, que la Administración Tributaria esté dispuesta a hacerlo y asumir las cargas derivadas de obligaciones formales que tradicionalmente ha hecho recaer sobre los contribuyentes o quienes están económicamente vinculados a éstos. En segundo término, y esto es más importante a nuestros fines, el incremento de los datos a comunicar por el contribuyente tiene un innegable efecto sobre el ámbito de la intimidad de los sujetos pasivos del Impuesto, obligados a dar a conocer al empleador ciertos hechos concernientes a su vida privada a los que aquél no tendría acceso si no fuera por exigencia de las normas tributarias.

Este último aspecto constituye un nuevo episodio de las siempre difíciles relaciones entre el derecho a la intimidad y la obligación de tributar que, a nuestro parecer, merece las líneas que a continuación se le dedican.

## II. ANTECEDENTES

La regulación precedente relativa a este mismo asunto se contenía en los artículos 46 y 47 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre. De lo dispuesto en esos artículos se desprendía que las circunstancias personales a tener en cuenta para realizar la retención, se limitaban al número de hijos y otros descendientes del sujeto llamado a soportarla (artículo 46). En este sentido, la obligación establecida en el artículo 47 del Reglamento derogado, según el cual los sujetos pasivos debían acreditar ante el pagador «su situación personal para el cálculo del porcentaje de retención aplicable», se centraba en comunicar exclusivamente el número de hijos y descendientes, una vez que el Reglamento había desechado otras circunstancias tenidas en cuenta con anterioridad, como era el estado civil del sujeto que soporta la retención.

Esa situación ha sido considerablemente alterada por el Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El cálculo para hallar la retención aplicable es ahora mucho más complejo, con el objeto de ajustar la citada retención a la cuota que finalmente corresponda a cada contribuyente por este Impuesto. Así, por ejemplo, es preciso tomar en cuenta las circunstancias que determinan el mínimo personal y familiar, tanto para hallar la base imponible como para fijar el porcentaje de retención a practicar, lo que exige poner en conocimiento del pagador no sólo el número de hijos o descendientes del trabajador, sino también otras circunstancias como su situación familiar, esto es, si es soltero, viudo, divorciado o separado, si las rentas de su cónyuge exceden de determinada cantidad, si los hijos o descendientes que conviven con aquél padecen o no algún tipo de minusvalía y cuál es el grado de la misma, e incluso si viene obligado por resolución judicial a satisfacer pensiones compensatorias a su cónyuge o anualidades por alimentos a los hijos. Y todas esas circunstancias, nótese bien, no se comunican a la Hacienda Pública sino al empleador, al que se han de remitir también los documentos acreditativos de cada una de esas situaciones, incluso la resolución judicial de la que nazca la obligación de satisfacer la pensión (artículo 10 del Real Decreto 2717/1998).

Frente a las situaciones anteriores, en las que el Reglamento del Impuesto se limitaba a exigir del perceptor de las rentas una comunicación a su empleador (artículo 47 del Reglamento derogado), ahora se alude a un modelo que, al igual que otros modelos relativos al Impuesto sobre la Renta, corresponde aprobar a la propia Administración Tributaria, lo que es indicativo de la superior complejidad del sistema que se ha puesto en funcionamiento como consecuencia de la aprobación de la Ley (artículo 15 del Real Decreto 2717/1998).

Como consecuencia de lo establecido en el citado artículo 15 del Real Decreto 2717/1998, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, adoptó una Resolución con fecha 28 de diciembre de 1998, por la que se aprueba el modelo de comunicación de la situación personal y familiar del perceptor de rentas del trabajo, o de su variación, ante el pagador y se determina la forma en que debe efectuarse dicha comunicación.

El citado modelo incorpora una relación de circunstancias personales y familiares sobre las que el trabajador ha de informar si desea que las retenciones que se practiquen sobre su nómina sean las ajustadas a esa situación, ya que, en otro caso, la retención practicada podría ser superior a la que correspondiese, según advierte la propia Resolución en su apartado 4.º. Las circunstancias sobre las que ha de informarse son las que ya se relacionan en el Real Decreto 2717/1998, alusivas a la situación familiar del trabajador, las rentas del cónyuge, la minusvalía que, en su caso, padezca alguno de los hijos o descendientes de aquél, etc.

Además de aprobar el modelo mencionado, la Resolución incorpora algunas otras precisiones que merecen una referencia detallada. En primer lugar, la Resolución recuerda que la inclusión de datos falsos en la comunicación o la falta de comunicación de las variaciones que se produzcan en la situación familiar del perceptor de las rentas y que, de haber sido conocidas por el pagador, hubieran determinado una mayor retención, constituye infracción grave sancionable con multa del 50 al 150 por 100 de las cantidades que se hubieran dejado de retener por esta causa, sin que la sanción pueda ser inferior a 10.000 pesetas.

Al mismo tiempo, la Resolución se muestra preocupada por la confidencialidad de los datos comunicados al pagador y por los derechos del perceptor en relación con esos mismos datos, de modo que remite a lo dispuesto en la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal (en adelante LORTAD), especialmente en sus artículos 5, 9, 10, 11 y 14, estableciendo varias obligaciones sobre el empleador <sup>1</sup> que pasa a tener la posesión de los datos que le ha comunicado el perceptor de las rentas. En este sentido, el pagador asume las obligaciones que a continuación se detallan y que constituyen una traslación a este ámbito de lo que ya dispone con carácter general la citada Ley en los artículos que se mencionan. De acuerdo con ello, son deberes del pagador:

- a) En primer lugar, «adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal y eviten su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado».
- b) Asimismo, «estará obligado al secreto profesional respecto de estos datos y al deber de custodia de los mismos, obligaciones que subsistirán aun después de finalizar sus relaciones con el perceptor de rendimientos de trabajo».
- c) Por lo demás, «los datos de carácter personal sólo podrán ser cedidos para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del afectado, sin perjuicio de las funciones de comprobación e inspección que corresponden a la Administración Tributaria».
- d) Finalmente, la Resolución establece un deber sobre el pagador, siempre en relación con los expresados datos, que es el reverso del derecho del perceptor de las rentas «a ser informado previamente por su pagador de las consecuencias de la obtención de los mismos y de la negativa a suministrarlos, en los términos previstos en el artículo 5 de la Ley Orgánica 5/1992, así como al acceso a dichos datos, en las condiciones a las que se refiere el artículo 14 de la citada Ley».

Sobre la situación normativa descrita ha venido a incidir el Reglamento del Impuesto aprobado mediante Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que ha derogado el Título I del Real Decreto 2717/1998, en el que se incluían los artículos que daban cobertura a la Resolución de 28 de diciembre. Sin embargo, desde el punto de vista material el estado de la cuestión sigue siendo el mismo, toda vez que los artículos 78 y 82 del Reglamento del Impuesto asumen el contenido de los artícu-

<sup>1</sup> Aunque la Resolución se refiere siempre al pagador como sujeto obligado por los distintos deberes que la misma impone, ello no puede llevarnos a la confusión de creer que el empresario que actúa como empleador quede al margen de tales obligaciones. El pagador material no será, en muchas ocasiones, más que un simple empleado encargado de esa labor, de suerte que los datos que se hallen en su poder quedarán a disposición del empresario, como lo han de estar cualesquiera informaciones concernientes a la empresa. Por otra parte, la propia Resolución establece en su apartado 9.º la necesidad de adoptar medidas que garanticen la efectiva confidencialidad de los datos, medidas que corresponde adoptar al empresario-empedor en el ejercicio de sus potestades de organización y no al empleado encargado materialmente de realizar los pagos y las retenciones. Es por ello que, aunque en este trabajo nos reframamos indistintamente al empleador y al pagador, debe tenerse en cuenta la salvedad que se realiza, al objeto de identificar a los verdaderos titulares de las obligaciones que se imponen.

los 10 y 15, respectivamente, del Real Decreto 2717/1998, al tiempo que la disposición transitoria primera del Reglamento declara vigentes las normas de presentación de declaraciones y comunicaciones y de las que establecen obligaciones formales reguladas en el propio Reglamento.

### III. COMUNICACIÓN DE DATOS Y DERECHO A LA INTIMIDAD

La Resolución de 28 de diciembre de 1998 presenta un primer aspecto de interés que viene determinado por su contenido material y por el reconocimiento explícito de que la intimidad personal y familiar también se halla presente en los datos económicos o se relaciona inextricablemente con éstos. Advertir de que ello es así no tendría valor alguno si no persistiesen en nuestro Ordenamiento ciertos operadores jurídicos, importantísimos por lo demás, que han mostrado reiteradamente su renuencia a admitir una conexión tan evidente como la que aquí se señala entre intimidad y economía <sup>2</sup>.

La evidencia de esa conexión no se le ha escapado al Consejo Económico y Social, cuyo Informe sobre el Real Decreto 2717/1998, de fecha 16 de diciembre de 1998, llama reiteradamente la atención sobre las implicaciones que para la intimidad resultan del nuevo modo de aplicar las retenciones, en atención al cual el empleado ha de poner en conocimiento del empleador numerosas circunstancias que afectan de plano a su vida privada. Mas lo que preocupa al Consejo no es la existencia de esa conexión, sino una doble circunstancia que acompaña a la misma: en primer lugar, el hecho de que los datos sobre los que ha de declararse se ponen en manos de sujetos privados distintos de la Hacienda Pública, para lo que acaso no existan otras razones que las de comodidad recaudatoria, obligando a los pagadores a realizar cálculos y determinar porcentajes que podría hallar la Administración Tributaria, bien que con un esfuerzo algo mayor; en segundo término, el Consejo se refiere a la ausencia de garantías con que se regulaba en el Real Decreto 2717/1998 una cuestión tan grave, sobre todo cuando los datos obtenidos son tratados informáticamente.

No puede negarse que en la línea de sacrificar la intimidad a las necesidades de la recaudación tributaria se ha avanzado un paso más, de suerte que ahora no es sólo la Hacienda Pública la depositaria de algunos de los datos relativos a nuestra vida privada, sino que lo son también los pagadores de las rentas del trabajo personal. Siendo así, parecía necesario adoptar ciertas medidas para asegurar que esos datos sólo serán aplicados a los fines que les son propios. A tal fin, se podía haber optado por una extensión del deber establecido en el artículo 113 de la Ley General Tributaria, de suerte que los depositarios de esos datos distintos de la Administración, viniesen obligados a guardar secreto sobre los mismos, en parecidos términos a lo que se exige de la Administración Tributaria, esto es, con independencia de que se trate de datos tratados automáticamente o no.

La solución adoptada por la Resolución de 28 de diciembre no es ésta, sin embargo, puesto que la misma ha optado, como hemos visto, por remitirse a la legislación relativa al tratamiento automatizado de datos, solución que resulta muy discutible, al menos en dos sentidos: en primer lugar,

<sup>2</sup> Nos referimos, en concreto, a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el particular, escasamente inclinada a admitir esa conexión abiertamente. Véanse al respecto las Sentencias 110/1984, de 26 de noviembre, 45/1989, de 20 de febrero, 142/1993, de 22 de abril y 143/1994, de 9 de mayo.

en cuanto que no correspondía a un instrumento como la Resolución decidir cuestión tan importante, creando obligaciones para los retenedores en flagrante contradicción con las limitaciones que la ley, la jurisprudencia y la doctrina imponen a las disposiciones emanadas de autoridades inferiores al Ministro. En segundo término, porque la Resolución puede haber dejado al margen de la protección que intenta dispensar a los perceptores de rentas todos aquellos supuestos en que los datos comunicados no se traten mediante sistemas informatizados <sup>3</sup>.

#### IV. ACERCA DE LA NATURALEZA JURÍDICA Y CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DE 28 DE DICIEMBRE DE 1998

El asunto que se enuncia en primer lugar, esto es, el relativo a la naturaleza jurídica de la Resolución que venimos examinando, nos remite inexcusablemente al concepto de Reglamento y a la discusión sobre el carácter normativo o no normativo de las disposiciones de autoridades inferiores al Ministro. Ocuparse aquí de esta cuestión en extenso no tendría ningún sentido, puesto que no es ése el objeto del trabajo. Sin embargo, sí será preciso hacerlo en la medida en que resulte necesario para introducir una crítica insoslayable y referida a la inconveniencia de regular materias de tan hondo calado a través de disposiciones que, incluso si se les reconoce naturaleza normativa, son de ínfimo rango.

Ha de recordarse a este respecto que, además de aprobar el modelo de comunicación que exigía el artículo 15 del Real Decreto 2717/1998, hoy sustituido por el artículo 82 del Reglamento del Impuesto, la Resolución se refiere a cuestiones de índole material, en algunas ocasiones reiterando lo que ya se contiene en normas precedentes y jerárquicamente superiores, en tanto que en otras la Resolución procede a innovar el Ordenamiento, introduciendo obligaciones que no están en las leyes, al menos con el carácter concreto con que aparecen en la citada Resolución.

<sup>3</sup> Por lo demás, la aplicación de la LORTAD podría llevar a pensar que el objeto protegido no es en este caso exactamente la intimidad de los perceptores de renta. Según la tesis de LUCAS MURILLO, lo que protege la LORTAD no es propiamente la intimidad, salvo que se dé a este término un sentido tan amplio que lo desnaturalice. Por ello, el autor citado propone como bien jurídico protegido en la citada Ley el derecho del individuo a controlar la información que los demás, incluidas las Administraciones Públicas, tienen sobre su vida personal, entren o no dentro del estricto ámbito de la intimidad. Siendo así, el bien protegido sería el derecho a la *autodeterminación informativa* de cada cual, esto es, el derecho a decidir sobre la transmisión y destino de los datos que le afectan (P. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *Informática y protección de datos personales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, páginas 32 y siguientes). Para el autor que se cita «sí es evidente que, al menos en parte, coinciden el derecho a la intimidad y el derecho a la autodeterminación informativa, ya no lo es tanto que puedan considerarse incluidas en el primero las exigencias relacionadas con la protección de los datos de carácter personal no encuadrables en la noción de intimidad en sentido estricto» (P. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *El derecho a la autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid, 1990, páginas 26 y 27. Sobre el derecho a la autodeterminación informativa puede verse también la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán sobre la Ley del Censo, de 15 de diciembre de 1983, en la que se afirma claramente ese derecho como derecho derivado del reconocimiento al libre desenvolvimiento de la personalidad. Puede verse un amplio extracto de esa Sentencia en el Boletín de Jurisprudencia Constitucional número 33, 1984, Cortes Generales). Admitiendo que intimidad y autodeterminación informativa no coincidan propiamente, de suerte que a esta última haya de reconocérsele un ámbito más amplio que al de la intimidad en sentido propio, en el caso que nos ocupa todo parece indicar que nos hallamos dentro del círculo más restringido de la intimidad, puesto que el propio autor al que venimos citando señala como ámbito propio de la intimidad «la salud, la sexualidad, incluyendo la vida conyugal y la procreación, las relaciones paternofiliales y, en general, familiares» (*El derecho a la autodeterminación ...*, página 94), aspectos que en buena parte de los casos se ven incididos por la Resolución de 28 de diciembre de 1998.

Un supuesto en el que la Resolución se limita a reiterar lo establecido en las leyes vendría dado en el apartado 8.º de la misma, que regula las infracciones y sanciones como consecuencia de la falta de comunicación o de la información inexacta facilitada por el trabajador, cuando ello genere además una retención inferior a la que correspondería de conocerse las circunstancias exactas de aquél. En este caso, la Resolución se limita a reiterar lo que ya establece el artículo 89 de la Ley reguladora del Impuesto, de suerte que la principal objeción que podría hacerse a esa previsión sería la de su reiteración innecesaria, puesto que se limita a recordar obligaciones que ya existen en otras normas del Ordenamiento.

Mucho mayor alcance tienen las obligaciones que la Resolución introduce en su apartado 9.º, que obliga al pagador a observar la conducta que ha quedado descrita con el fin de asegurar la confidencialidad de los datos que el receptor de las rentas ha puesto a su disposición. Es cierto, también en este caso, que esa conducta está ya descrita en la LORTAD con carácter general. Sin embargo, de lo dispuesto en esa Ley no puede entenderse que nazca una obligación concreta que pese específicamente sobre los pagadores de las rentas de los empleados, obligación que sí establece la Resolución.

### **1. La Resolución no tiene naturaleza reglamentaria ni puede crear obligaciones de general cumplimiento.**

La cuestión relativa a los titulares de la potestad reglamentaria que la Constitución atribuye al Gobierno ha sido ampliamente discutida por la doctrina administrativa, sobre todo al amparo de lo dispuesto en el artículo 23 de la antigua Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, en el que se contenía una enumeración de las disposiciones administrativas de carácter general que comprendía desde el Decreto hasta las disposiciones de autoridades y órganos inferiores al Ministro.

Tomando como referencia ese precepto, la doctrina se planteó si las disposiciones de autoridades inferiores al Ministro constituían o no Reglamentos, esto es, si tenían también naturaleza normativa. Sin necesidad de perderse en los detalles de esa polémica doctrinal, puede afirmarse que la conclusión de la misma era que, incluso en el supuesto más favorable, esto es, en la hipótesis de reconocer carácter normativo a las Resoluciones, Instrucciones y Circulares, el contenido de las mismas no podría en ningún caso afectar a lo que no fuese el ámbito de organización interna del Departamento del que emanen, ni menos aún imponer obligaciones o dirigir mandatos a terceros distintos del personal que presta servicios en el Departamento correspondiente <sup>4</sup>.

<sup>4</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ se refieren a las disposiciones emanadas de autoridades inferiores al Ministro como una expresión del poder reglamentario derivado que también corresponde al propio Ministro, advirtiendo, sin embargo, que se trata de un poder limitado en los términos que quedan descritos, esto es, de un poder doméstico, restringido en su alcance a lo estrictamente organizativo o ejercido en virtud de habilitaciones legales concretas (E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1980, Volumen I, página 173). SANTAMARÍA PASTOR, por su parte, niega que las Circulares, Instrucciones y Resoluciones tengan carácter reglamentario, alegando que en su aprobación no se sigue el procedimiento de elaboración de los Reglamentos. Este autor se refiere a tales disposiciones como *normas internas* siguiendo la estela del institucionalismo de SANTI ROMANO, es decir, reconociendo la autonomía que las organizaciones, y desde luego las organizaciones públicas, poseen para regular por sí



Por lo que se refiere a la situación actual, será bueno recordar que la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, distingue claramente los Reglamentos de las Resoluciones administrativas, de suerte que sólo pueden considerarse ya Reglamentos los Reales Decretos y las Órdenes Ministeriales, no así las Resoluciones administrativas (artículo 23). Y aunque el legislador ha hecho un ejercicio de realismo que le ha llevado a reconocer la inevitabilidad de las Resoluciones administrativas de alcance general -que no deja de mencionar, aun cuando sea sólo para declarar su nulidad si vulneran lo establecido en un Reglamento-, bien puede afirmarse que entre éstas y los Reglamentos existe ahora una línea de separación muy nítida que no podía encontrarse en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

Al hecho de que el legislador haya arrojado las Resoluciones fuera de la esfera de los reglamentos ha de atribuírsele sin duda un significado que alcanza de lleno a la naturaleza de aquéllas. En efecto, si antes era discutible su naturaleza normativa, ahora con mayor razón puede ponerse en duda esa naturaleza, si es que no habría de negarse abiertamente la misma <sup>5</sup>. De otro modo, esto es, de admitir que las resoluciones todavía tienen el carácter de normas, habríamos de llegar a la conclusión de que el legislador ha querido introducir un tercer género normativo junta a la Ley y al Reglamento <sup>6</sup>.

Pero más allá de la naturaleza que atribuyamos a las Resoluciones administrativas, permanece la circunstancia, incontrovertida por la doctrina, de que las Resoluciones únicamente puedan incluir mandatos de alcance interno, dirigidos al ámbito propio de autoridad del órgano del que emanan, sin capacidad para vincular a terceros distintos de los sujetos sometidos a la potestad del autor de la Resolución, conclusión esta que se refuerza tanto más cuando el legislador ha degradado deliberadamente la naturaleza de tales Resoluciones. Incluso quienes sostenían que las Resoluciones venían a actuar un poder reglamentario derivado, afirmaban la necesidad de limitación material de las mismas y su restricción al ámbito organizativo doméstico, al cual podrían dirigirse además inter-

---

mismos aspectos relativos a su estructura y funcionamiento. No obstante, y por lo mismo que queda dicho, esas disposiciones no tendrían eficacia más que en el ámbito interno de la organización de que se trate y no serían oponibles a terceros (J.A. SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991, páginas 730 a 732). Por lo que se refiere a la jurisprudencia, y a pesar de los titubeos iniciales, ésta se ha pronunciado finalmente en el sentido de reconocer a las Circulares, Resoluciones e Instrucciones eficacia *ad intra* únicamente (entre otras, STSS de 24 de mayo y 27 de noviembre de 1989. En el mismo sentido, Auto de 3 de noviembre de 1997. Véase una referencia a la jurisprudencia anterior a esas fechas en J.A. SANTAMARÍA PASTOR y L. PAREJO ALFONSO, *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989, páginas 63 y siguientes). Puede encontrarse una síntesis doctrinal y jurisprudencial en relación con este problema en el comentario de A. DORREGO DE CARLOS y C. GUTIÉRREZ VICEN sobre determinados artículos de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que bajo el título *Disposiciones y actos administrativos*, se incluye en la obra colectiva *Administraciones Públicas y Ciudadanos*, coordinada por B. PENDAS GARCÍA, Praxis, Madrid, 1993, páginas 408 y 409. En este trabajo, que está cerrado antes de la publicación de la Ley del Gobierno, los autores se inclinan por la tesis que otorga naturaleza normativa a las disposiciones de autoridades inferiores al Ministro, si bien con un alcance material muy limitado, con limitaciones superiores a las que pesan sobre la Orden Ministerial.

<sup>5</sup> R. DÍAZ ROCA, «La potestad reglamentaria en la Ley del Gobierno», *Actualidad Aranzadi*, número 344, 1998.

<sup>6</sup> J.A. SANTAMARÍA PASTOR apela, como hemos visto, a la noción de *normas internas* para explicar la existencia de este tercer género. *Fundamentos* ..., página 730.

pretando o aclarando las normas, sin que en ningún caso pueda reconocerse a tales Resoluciones valor normativo frente a los ciudadanos y los tribunales <sup>7</sup>.

¿Cómo es posible entonces que un instrumento como la Resolución, que no tiene ya naturaleza reglamentaria y que nunca ha tenido alcance frente a terceros distintos de los obligados por una relación de supremacía especial, incorpore obligaciones para cualesquiera empleadores sometidos al deber de retener y regule, en definitiva, aspectos relativos a un derecho tan grave como es el derecho a la intimidad? Tal vez si atendemos a la cronología de la tramitación del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, del que trae su causa la Resolución de 28 de diciembre de ese mismo año, encontremos algunos datos útiles a nuestros efectos.

En este sentido, presenta un particular interés el informe del Consejo Económico y Social ya mencionado que, con fecha 16 de diciembre de 1998, se había pronunciado en tono muy crítico sobre el proyecto de Real Decreto que se sometía a su consideración, basándose precisamente en la inci-

<sup>7</sup> Una objeción que podría hacerse a lo que se viene diciendo sobre el limitado alcance de la Resolución, vendría dada desde la afirmación de que la relación entre la Administración Tributaria y los obligados a retener constituye un supuesto de relación especial de sujeción, de suerte que estos últimos quedarían sujetos a las instrucciones impartidas por las autoridades de la Agencia, en parecidos términos a lo que ocurre con los funcionarios de la misma. Aceptar esa objeción supone, sin embargo, dar por sentadas demasiadas cosas que es preciso discutir previamente. En primer lugar, la pertinencia de la noción misma de relación especial de sujeción o de supremacía especial. Este concepto, de origen alemán, se explica por las singularidades de la doctrina alemana del siglo XIX, empeñada en hacer compatible la presencia del Parlamento con el principio monárquico, salvando en lo posible las prerrogativas que este principio reconocía al poder ejecutivo. Es por ello que la noción de relación especial de sujeción venía a suponer, en definitiva, que la Administración disponía de un poder propio y autónomo de actuación frente a sus funcionarios y otros individuos integrados en la esfera administrativa (soldados, internos en instituciones penitenciarias, etc.); un poder que, por otra parte, no necesitaba de cobertura legal alguna (Sobre el origen de ese concepto, véase A. GALLEGO ANABITARTE, «Las relaciones especiales de sujeción y el principio de legalidad de la Administración», *Revista de Administración Pública*, número 34, 1961). Por esa razón, la doctrina española ha negado a ese concepto toda virtualidad en orden a la justificación de un trato diferente para unos y otros administrados, por cuanto que entre nosotros toda medida que incida sobre la libertad de los individuos habría de hallarse legitimada por una autorización legal. Siendo así, la noción de relación especial de sujeción tendría en nuestro Ordenamiento un valor que, a lo sumo, es descriptivo y sin otro alcance que el de la mera clasificación de los administrados (GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, *Op. Cit.*, Volumen II, páginas 19 a 21. En un sentido aún más radical, J.A. SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos ...*, páginas 867 a 870). En el plano concreto del Derecho Tributario, no parece de recibo admitir que todos los obligados, con obligación formal o material, frente a la Hacienda Pública se sitúen en posición de sujeción especial, puesto que ello determinaría que todo contribuyente, por el hecho de serlo, quede incluido en una relación de esa naturaleza, como obligado frente a aquella. Incluso si aceptamos que el retenedor es un colaborador de la Hacienda Pública, ello no sería bastante para considerarlo sujeto a una relación especial, pues lo mismo habría de decirse de los obligados a practicar pagos a cuenta sobre sus propios ingresos y aun de los contribuyentes mismos, cuyo deber no se agota en pagar la deuda, sino en facilitar a la Hacienda Pública determinados datos económicos y practicar su propia liquidación. Llevar las cosas al extremo de incluir a todos en una relación especial de sujeción supondría simplemente desnaturalizar la distinción entre supremacía general y especial. Las dificultades para admitir que estemos ante una relación especial de sujeción aumentan si consideramos las discrepancias que la doctrina ha manifestado cuando se trata de caracterizar la figura del retenedor, que ha sido definida como colaborador (SAINZ DE BUJANDA), como sustituto (FERREIRO) o como obligado a título de deudor principal (PÉREZ ROYO), todo lo cual ha de llevar a desestimar la idea de que la instrucción va dirigida a sujetos inmersos en la esfera administrativa del Ministerio o de la Agencia y sujetos inequívocamente a una relación especial (Sobre la figura del retenedor, véase, entre otros, F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1982, páginas 235 a 239; J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, páginas 483 a 487, y F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1983, páginas 139 a 142).

dencia que el mismo había de tener sobre el derecho a la intimidad de los empleados, en la medida en que se exigía de ellos comunicaciones relativas a su vida privada antes no requeridas. Para evitar lo que el Consejo consideraba un indeseable efecto del Real Decreto, proponía aquél modificar el sistema de retenciones -de suerte que fuese la Administración Tributaria la única que conociese los datos privados de los empleados y con esos datos y el importe de sus nóminas comunicase al empleador el porcentaje de retención a aplicar-, al tiempo que llamaba la atención acerca de la ausencia de garantías relativas al tratamiento informático de los datos obtenidos por el empleador en el sistema que articulaba el Proyecto de Real Decreto, en caso de que el mismo no fuese rectificado.

El Gobierno desatendió las recomendaciones del Consejo Económico y Social y tan sólo dos días después aprobó el Real Decreto 2717/1998, de suerte que fue imposible introducir garantía alguna en relación con el tratamiento automatizado de datos. Sin embargo, la llamada de atención del Consejo no fue del todo desoída, puesto que esas medidas se han incorporado a la Resolución de 28 de diciembre de 1998, aunque la misma no tuviese inicialmente otro objeto que el de aprobar el modelo de comunicación que el trabajador debe dirigir al empleador. Entendido así, podría encontrarse cierta lógica en la actuación del Gobierno, puesto que no habiendo dispuesto del tiempo necesario para regular ese aspecto en el Real Decreto, se habría visto obligado a hacerlo a través de la Resolución mencionada. Sin embargo, en el dudoso supuesto de que ello constituya en sí mismo una justificación a ese modo de actuar, alterando los principios del sistema normativo, los hechos vendrían a desvirtuarlo, toda vez que el Gobierno ha derogado todo el Título I del Real Decreto 2717/1998 y sustituido el mismo por el Reglamento del Impuesto, habiendo dispuesto así de una oportunidad perfecta para devolver siquiera al ámbito reglamentario la regulación de tan importantes deberes como los que incorpora la Resolución, sin haberlo hecho.

Al margen de las razones que hayan podido asistir al Gobierno para actuar así, queda el hecho de que se haya desconocido una vez más lo que habría de ser un ordenado sistema de fuentes normativas, incurriendo en vicios que afectan a la validez misma de la Resolución y, de paso, a las garantías que ésta pretende incorporar para proteger el derecho de los empleados a la intimidad personal y familiar. En efecto, si es discutible la potestad reglamentaria del Ministro más allá de lo puramente doméstico u organizativo, tanto más lo es la de los órganos inferiores, sobre la cual existe ya un significativo cuerpo jurisprudencial negándole toda virtualidad *ad extra* <sup>8</sup>.

Atendiendo a lo que queda dicho, cobran pleno sentido las críticas que puedan hacerse a la Resolución de 28 de diciembre de 1998, en la medida en que la misma impone ciertas obligaciones a los pagadores obligados a realizar la retención, lo que puede considerarse una clara extralimitación. Y ello por dos razones: en primer lugar, por la propia naturaleza de la disposición de que se trata; en segundo término porque ni el artículo 15 del Real Decreto 2717/1998, ni el artículo 82 del vigente Reglamento del Impuesto autorizan ese contenido de la Resolución, toda vez que ambos se limitan a remitirse a la misma al objeto de que mediante ésta se apruebe el modelo de comunicación ya mencionado.

<sup>8</sup> Véase la referencia jurisprudencial que se incluye en nota anterior.

## 2. El contenido y alcance de la Resolución no están claramente determinados y, en todo caso, no se ajustan a la naturaleza de la misma.

Es cierto, no obstante, que la Resolución viene a declarar aplicables ciertas obligaciones genéricas, ya contempladas en la LORTAD, a los pagadores de rentas del trabajo personal obligados a retener. En esa medida, podría entenderse que las obligaciones que pesan sobre aquéllos nacen directamente de la Ley y no de la Resolución, de suerte que el reproche que podría hacerse a ésta es el de su inutilidad, pues se limitaría a recordar, también en este punto, obligaciones que ya existen en otras normas del ordenamiento. Sin embargo, las cosas no son exactamente de ese modo, como hemos de ver.

En efecto, la LORTAD limita su ámbito a los ficheros automatizados o susceptibles de serlo (artículo 2.1), de modo que los ficheros convencionales no quedan incluidos en su ámbito, salvo decisión expresa del Gobierno, previo informe de la Agencia de Protección de Datos (disposición final segunda), todo lo cual es conforme con el objeto propio de la Ley, que no es otro que «limitar el uso de la informática y de otras técnicas y medios de tratamiento automatizado de datos de carácter personal» (artículo 1.º). Siendo todo ello así, cabe interpretar que la Resolución de 28 de diciembre tiene como finalidad una de estas dos:

- a) Actualizar las obligaciones previstas en la LORTAD, declarándolas aplicables al caso que nos ocupa, lo que únicamente afectaría a los ficheros de los pagadores de rentas de trabajo personal automatizados o susceptibles de serlo, dejando fuera de su ámbito de aplicación aquellos otros que la Ley llama convencionales.
- b) Extender las obligaciones previstas en la LORTAD a cualesquiera ficheros que puedan abrir o llevar los pagadores de rentas de trabajo personal, incluidos los convencionales.

Si se entiende la Resolución en los términos de la opción *a*), las objeciones que pueden hacerse a la misma desde el punto de vista formal son menores, en cuanto que no estaría creando obligaciones nuevas sino declarando aplicables las ya existentes. Sin embargo, además del reproche de ociosidad, la Resolución merece otro de mayor alcance: en efecto, la misma vendría a suponer una garantía sólo parcial del derecho en juego, es decir, del derecho a la intimidad. Así es si consideramos que quedarían excluidos de las obligaciones que pretende imponer la Resolución todos aquellos empleadores que no den un tratamiento automatizado a los datos comunicados. Y aunque lo habitual no sea que los empleadores mantengan ficheros no automatizados, nada impide que así ocurra, especialmente en el caso de empresas pequeñas, comunidades de propietarios, etc., para los cuales parece remota incluso la posibilidad de tratamiento informático en un futuro inmediato <sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Así lo prueba el hecho de que el propio Reglamento del Impuesto en su artículo 101 -y antes el Real Decreto 2717/1998, en su artículo 35- permita al pagador elegir entre presentar el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta en soporte convencional o directamente legible por el ordenador.

Si, por el contrario, entendiésemos que la Resolución pretende tener alcance general, obligando a cualesquiera empleadores, sea convencional o automatizado el fichero que lleven con los datos personales suministrados por los empleados, entonces las objeciones son de naturaleza diversa y nos remiten al problema de la ineficacia de las obligaciones creadas por la Resolución a terceros <sup>10</sup>, todo ello sin contar con que se estaría contraviniendo lo establecido en la disposición adicional segunda de la LORTAD, que exige decisión expresa del Gobierno para aplicar la Ley a los ficheros convencionales, como hemos visto.

Sea como fuere, de las líneas anteriores se desprende que nos hallamos ante un problema cuya magnitud debería impedir que la solución quede al arbitrio de autoridades inferiores del Ministerio y cuya plasmación normativa exige una fuente normativa de superior nivel, evitando además lo que representa una clara actuación *ultra vires* del autor de la Resolución, puesto que el Real Decreto 2717/1998 únicamente le apoderaba para aprobar un modelo, en absoluto para hacer un desarrollo de la LORTAD.

Sobre las razones que hayan asistido al Gobierno para hacer uso de una técnica normativa tan desafortunada ya hemos tratado, intentando buscar en el Informe del Consejo Económico y Social una explicación, bien que insuficiente, a ese modo de obrar. Con toda seguridad, y por encima de causas coyunturales, se halla la práctica viciosa de remitir a escalones jerárquicos inferiores la regulación de ciertas materias que por múltiples circunstancias no han sido abordadas en la norma superior y precedente. Pero las prácticas administrativas no pueden llegar a desconocer lo establecido legalmente, que en este caso es que la Resolución carece de naturaleza reglamentaria, como tampoco deberían desconocer la jurisprudencia que se ha manifestado contraria a esas prácticas; y, sobre todo, la Administración no puede olvidar que con ello no se está cumpliendo el objetivo que se pretende, puesto que las garantías que de la Resolución nacerían, supuestamente, para la intimidad de los empleados, se hallan muy comprometidas por la debilidad misma de la Resolución.

En efecto, ese modo de actuar da armas al empleador que no cumpla las obligaciones impuestas para oponerse a todo acto administrativo que le exija ese cumplimiento, para lo cual podrá ampararse aquél en la eventual nulidad de la Resolución. Al mismo tiempo, y esto es quizás lo más importante, se deja inermes a los empleados frente a un eventual incumplimiento de su empleador, puesto que ante la petición de que se cumpla la Resolución o ante una denuncia de incumplimiento efectivo de la misma, el empleador podría utilizar el argumento ya apuntado: esto es, la circunstancia de que la Resolución pueda resultar contraria a Derecho.

---

<sup>10</sup> Quizá porque el autor de la Resolución era consciente de la falta de idoneidad de ésta para regular una materia de tanto alcance, no se ha incluido en la misma ninguna referencia a las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones que impone el apartado 9.º de la Resolución, lo que hace de ésta una norma imperfecta, salvo que entendamos que existe una implícita remisión al cuadro de infracciones y sanciones contenido en la LORTAD, presunción muy difícil de sostener en materia sancionadora.

## V. CONCLUSIONES

El Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, confirmado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, supone un avance significativo en el sacrificio del derecho a la intimidad en función de exigencias recaudatorias, en la medida en que ahora es preciso comunicar no sólo a la Hacienda Pública algunos de los datos que afectan a nuestra vida privada, sino también al empleador o pagador encargado de realizar las correspondientes retenciones.

Sin poner en discusión la necesidad de ese sacrificio, lo que fácilmente podría hacerse, sí es preciso llamar la atención sobre la necesidad de acompañar las medidas adoptadas con las cautelas correspondientes que aseguren que los datos comunicados sirven a los fines que les son propios y no pueden ser objeto de usos alternativos o espurios, contribuyendo en definitiva a salvaguardar el derecho a la intimidad que se halla en juego. A tal efecto, no puede negarse que el Gobierno ha adoptado ciertas medidas. Sin embargo, lo ha hecho de una manera tan desafortunada, al menos en cuanto se refiere al instrumento elegido para articular esas medidas, que merece las críticas que aquí se formulan. Y ello en la inteligencia de que no estamos ante un problema meramente formal o académico relativo a las fuentes del Derecho, sino ante una situación en la que la propia debilidad de la Resolución de 28 de diciembre por la que se adoptan tales cautelas, pone en tela de juicio la eficacia de las mismas y en definitiva la protección que, supuestamente, se pretende dispensar al derecho a la intimidad de los perceptores de rentas.

## ADDENDA

Hallándose en prensa este trabajo, se ha publicado la aprobación por el Congreso del Proyecto de Ley Orgánica de Protección de Datos (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, número 135-13, correspondiente al 6 de octubre de 1999). Aunque el Proyecto de Ley todavía está pendiente de su aprobación por el Senado y, eventualmente, de su ratificación por el propio Congreso, resulta de interés hacer una referencia al mismo en cuanto que la Ley que en su día se apruebe vendrá a sustituir a la actual Ley Orgánica reguladora del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal.

Tiene particular interés el hecho de que el ámbito de aplicación de la que será la nueva Ley se amplíe a los datos registrados en cualquier soporte físico (artículo 2.º), lo que viene a modificar la previsión actual que restringe el ámbito de la Ley vigente a los datos que figuren en ficheros automatizados o susceptibles de serlo. Sin duda la aparición de la nueva Ley podrá simplificar la remisión que se contiene en la Resolución de 28 de diciembre de 1998, en cuanto se refiere a los ficheros no automatizados, aunque ello no servirá en absoluto para subsanar el vicio principal de la Resolución, derivado de su falta de rango normativo.