



Algunas cuestiones en torno a la utilización de los requerimientos individualizados por parte de la Administración

M.^a del Mar de la Peña Amorós

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Murcia

marpe@um.es | <https://orcid.org/0000-0003-3829-1993>

Extracto

Los requerimientos individualizados se convierten en una pieza clave en manos de la Administración para obtener información que posteriormente puede ser utilizada para descubrir y atajar el fraude fiscal. Estos requerimientos plantean en la práctica algunas dudas, consecuencia en muchas ocasiones de la regulación imprecisa de los mismos que no establece qué debemos entender por requerimiento individualizado, ni siquiera qué tipo de información se puede solicitar a través de los mismos, aludiendo como único requisito a la necesidad de que la información tenga trascendencia tributaria. Se dejan pues muchas cuestiones abiertas, lo que puede llevar consigo una cierta discrecionalidad por parte de la Administración en el uso de los mismos y un detrimento de la seguridad jurídica si tomamos como punto de referencia las garantías y derechos con los que cuenta el obligado tributario.

Palabras clave: requerimiento individualizado; deber de información.

Fecha de entrada: 25-06-2020 / Fecha de aceptación: 30-07-2020 / Fecha de revisión: 01-02-2021

Cómo citar: Peña Amorós, M.^a M. de la. (2021). Algunas cuestiones en torno a la utilización de los requerimientos individualizados por parte de la Administración. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, 101-140.





Questions about the use of individualized requests by Public Administration

M.^a del Mar de la Peña Amorós

Abstract

Individualized requests have become a key piece for Public Administration in order to obtain information that can later be used to discover and pursue tax fraud. In practice, these requests raise several doubts due to its imprecise legal regulation, which does not establish neither what should be understood by «individualized request», nor the type of information that can be requested, alluding expressly only to the need for the information to have «tax relevance». Thus, many questions remain open and may entail certain discretion on the part of Public Administration in the use of such requests as well as a detriment of legal certainty if we consider the guarantees and rights that the taxpayer.

Keywords: individualized request; duty of information.

Citation: Peña Amorós, M.^aM. de la. (2021). Algunas cuestiones en torno a la utilización de los requerimientos individualizados por parte de la Administración. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, 101-140.





Sumario

1. Consideraciones generales
2. Cauces de obtención de información
3. Los requerimientos de información
 - 3.1. Concepto de requerimiento
 - 3.2. Competencia para realizarlos
 - 3.3. Sujetos en relación con los que se solicita información
 - 3.4. Contenido del requerimiento
 - 3.5. Información objeto de requerimiento
 - 3.5.1. Información que puede solicitarse
 - 3.5.2. La trascendencia tributaria
 - 3.5.3. Límite objetivo a la información solicitada
 - 3.6. Los requerimientos: acto administrativo o procedimiento

Referencias bibliográficas

1. Consideraciones generales

El artículo 31.1 de la Constitución española (CE) establece la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el principio de capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio. Se fijan de esta forma los principios que deben inspirar al legislador en el momento de configurar el sistema tributario de un país, y cuyo objetivo último es lograr recursos suficientes para cubrir los gastos públicos, considerando imprescindible que esa contribución se haga teniendo como principio inspirador básico el principio de capacidad económica.

Ahora bien, para que ese objetivo se logre es necesario que junto a una configuración adecuada del sistema se vigile también el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) tiene de este modo como fin último la aplicación efectiva del sistema tributario, teniendo entre sus objetivos estratégicos y fundamentales tanto la prevención como la lucha del fraude fiscal.

En esa lucha contra el fraude es de especial importancia tanto la cantidad como la calidad de la información que tiene la Administración sobre los contribuyentes. Señala el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 que en la prevención del fraude es un aspecto clave la información, y así entre las líneas de actuación prioritaria encontramos las fuentes de información, afirmando expresamente que tras realizar los procesos de depuración y validación, la información es punto de referencia para efectuar un análisis de riesgos, y de esta forma intentar perseguir e inspeccionar a aquellos que no cumplen de forma correcta sus obligaciones tributarias.

La información con la que cuenta la Administración tiene distintas fuentes: de origen interno, derivada de las obligaciones de suministro, la que se obtiene de los modelos tributarios, la que procede de otros organismos públicos, así como la información basada en las obligaciones de información que tienen las personas físicas o jurídicas a través de los requerimientos individualizados de información previstos en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). De este modo podemos afirmar que los requerimientos individualizados se convierten en una pieza clave en manos de la Administración para obtener información que posteriormente pueda ser utilizada para descubrir y atajar el fraude fiscal. La información es, pues, un elemento muy preciado, y además si la

misma es tratada adecuadamente a través de los medios técnicos e informáticos existentes puede poner de relieve la existencia de nichos de fraude especialmente perseguibles.

El artículo 18 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece un deber de colaboración de las personas que se concreta básicamente en facilitar a la Administración los informes, inspecciones y otros actos de investigación que requieran para el ejercicio de sus competencias. Este deber de colaboración con la Administración se concreta en el ámbito tributario entre otros en el deber de información.

El deber de proporcionar información constituye de esta forma un «instrumento necesario para la gestión de los tributos que puede imponerse tanto a los sujetos pasivos de las prestaciones materiales como a cualesquiera administrado no sujeto de la obligación tributaria material o principal» (Lago Montero, 1998, pp. 47 y 48). Además el actual sistema de gestión tributaria, caracterizado por afectar a un considerable número de sujetos, se asienta sobre la necesaria colaboración de los administrados, que deben facilitar a la Administración la información que esta precise para poder llevar a cabo una correcta aplicación de los tributos y un adecuado control de las conductas de los particulares (Calvo Vérguez, 2017, p. 7).

Nos centraremos en este trabajo en la obtención de información de forma individualizada a través de los requerimientos, pues los mismos plantean en la práctica algunas dudas consecuencia en muchas ocasiones de la regulación imprecisa de los mismos. Así partiremos de un análisis general de los cauces de información de la Administración para centrarnos después en el estudio de los requerimientos individualizados.

2. Caudes de obtención de información

Señala el artículo 93.2 de la LGT que las obligaciones de información «deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos».

Se establecen, pues, por el legislador dos modos o vías para llevar a cabo el cumplimiento de esta obligación que son: el suministro y la captación.

Estas se distinguen por primera vez por Mantero Sáez (1986, p. 124) cuando afirma que «la obtención de información por suministro se produce en aquellos casos en los que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración los requiera», mientras que «la obtención de información por captación supone una actuación singularizada de la Administración, que exige a una persona determinada, que le proporcione unos datos determinados, de forma que, de no exigirse no se proporcionarían».

Estos dos cauces recogidos por la norma son distintos utilizándose en principio en supuestos diferentes. Junto a estos la Administración podrá también obtener información de forma directa, si bien este modo de actuación no está previsto en la LGT¹.

En relación con el uso de cada uno de los cauces, no encontramos en la normativa criterios que determinen cuándo se debe utilizar uno u otro o, incluso, si ambos son o no compatibles, pudiendo solicitarse la misma información de las dos formas.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia se han hecho eco de esta cuestión. Palao Taiboada (1987, p. 137) fue el primero en ocuparse de esta posible diferenciación señalando que si de lo que se trata es de obtener datos con un interés genérico para la Administración tributaria, deberán los mismos solicitarse a través del establecimiento de un deber concreto de suministro periódico, mientras que los requerimientos se reservarían para aquellos datos que puedan tener consecuencias jurídicas en un procedimiento incoado o por incoar².

La doctrina administrativa por el contrario no ha mantenido una línea uniforme en relación con si el uso de los medios de obtención de información es diferente o no, según el tipo de datos que se quieran obtener, pudiendo la Administración optar por el que prefiera en cada caso. Así el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en tres Resoluciones de 8 de noviembre de 2007 (RG 1481/2006 –NFJ027027–, 1509/2006 –NFJ027043– y 1512/2006 –NFJ027042–) parecía haber optado por diferenciar el modo de obtención según el tipo de datos, afirmando que el sistema de «captación de datos o informes no puede revestir, como se desprende de la propia expresión citada, un carácter indiscriminado o, lo que es lo mismo, de total extensión y comprensión de la multitud de usuarios de un servicio prestado por la empresa requerida». En las mismas, por tanto, parecía entreverse que el sistema de captación se utilizaría en el caso de supuestos concretos y no con carácter genérico. Sin embargo, en sentido contrario encontramos la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (RG 963/2014 –NFJ068621–), que afirma «respecto a la obtención de información por captación, la posibilidad de distinguir dos clases de grupos: en primer lugar,

¹ Esta forma de obtención de información no se recoge en los artículos 93 y 94 de la LGT, aludiéndose a la misma en el artículo 55 de Reglamento de Gestión e Inspección de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio –RGGI–), cuando señala expresamente que:

[...] no obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición.

² En el mismo sentido Juan Lozano (1993, p. 317) señala que existen

unas fronteras lo suficientemente nítidas dentro del deber de información entre los datos susceptibles de ser requeridos individualmente y aquellos cuya obtención necesite el establecimiento de un deber general de suministro. El grado de concreción y determinación que presenten los datos dentro de la categoría de aquellos que revistan trascendencia tributaria sería el criterio distintivo a utilizar.

requerimientos de información a terceros en los que se solicita información concreta respecto de una operación específica o de un concreto obligado tributario»³. Y, en segundo término, requerimientos a terceros en los que se solicita información «con vistas a la detección de actividades u operaciones fraudulentas o para actividades de inspección o recaudación»⁴.

En relación con esta segunda posibilidad señalada por el TEAC afirma Sánchez López (2018, p. 13) que:

[...] puede ser muy arriesgada, dado que permite la obtención «indiscriminada» de información referida a una pluralidad de contribuyentes que, únicamente, en algunos casos dará lugar a la iniciación de un procedimiento redundando, como no podía ser de otra manera, en la vulneración de la esfera jurídica de los obligados tributarios a que dichas actuaciones se refieren, siendo, por otra parte, harto difícil la justificación de dicha petición masiva de datos desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.

Tampoco la jurisprudencia ha seguido una línea homogénea⁵, si bien es cierto que las últimas sentencias del Tribunal Supremo (TS) parecen optar por considerar que los requerimientos individualizados no pueden ir a obtener datos generales⁶. Así, entre otras, la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2018 (rec. núm. 620/2017 –NFJ071915–), sobre el requerimiento de datos masivo realizado al Consejo General del Poder Judicial sobre abogados y procuradores relacionados con procedimientos judicial entre 2014 y 2016, señala que al realizarse un requerimiento masivo se pierde el vínculo de proporcionalidad que

³ Afirma la propia resolución que se trata de «la petición más habitual y suele realizarse por los actuarios en el curso de un procedimiento inspector respecto de un obligado tributario».

⁴ En este segundo supuesto se trata de requerimientos efectuados con carácter previo a un procedimiento, dado que precisamente persiguen detectar bolsas de fraude y operaciones de elusión fiscal. Por ello, y dada su naturaleza, no se refieren a operaciones concretas, sino a colectivos de personas u operaciones. Ejemplos de esta clase de requerimientos son los relativos a cesiones de créditos, utilización de billetes de 500 euros como dinero negro, etc. Se trata de «operaciones fundamentales para la detección y lucha contra el fraude fiscal».

⁵ La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de julio de 2012 (rec. núm. 357/2009 –NFJ047910–) en un requerimiento a El Corte Inglés en relación con los titulares de la tarjeta de dicho establecimiento que hubieran realizado compras durante el año superiores a 30.000 euros, entendió que el mismo era plenamente ajustado a derecho y a las exigencias del principio de proporcionalidad.

⁶ Señala acertadamente el voto particular de la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3565/2012 –NFJ056792–) que:

[...] la Administración no es libre para elegir la forma y el cauce para recabar la información, acudiendo a la vía que le sea más cómoda o aquella que presente menos inconvenientes [...] en la disyuntiva entre la comodidad de la labor de la Administración y la proporcionalidad en el establecimiento de obligaciones de información tributaria a cargo de los ciudadanos deben prevalecer entendemos estas segundas en detrimento de la primera.

permitiría seguir el cauce de la investigación por captación frente a personas sobre las que existían indicios razonables de fraude. Asimismo afirma que «la información por suministro es el medio natural para las tareas de prospección, mientras que la información por captación es el cauce ordinario para constatar los indicios de posibles incumplimientos que hayan llegado a la Administración tributaria»⁷.

A la vista de todo lo reseñado, y pese a que la normativa no establece criterios de diferenciación entre los supuestos de información que deben utilizar el cauce de la información por suministro, y aquellos en los que es adecuado el uso del requerimiento individualizado o por captación, creemos que cuando se trate de datos generales que afecten a un gran número de sujetos lo más adecuado sería establecer una obligación específica de información que suministrará datos de forma periódica, dejando por tanto el requerimiento individualizado para los datos más concretos. La utilización de los requerimientos de información para otros supuestos podría llevar al uso de estos requerimientos como sustitutivos de la modalidad de suministro⁸. Además, su uso de manera masiva no respetaría tampoco el principio de proporcionalidad que debe regir en el desarrollo de las actuaciones de información por parte de la Administración.

Tras afirmar que no existen criterios para que una información se solicite por una u otra vía, nos podemos cuestionar si es posible que información suministrada a la Administración por estar prevista esa obligación expresamente por la norma, pueda solicitarse después también mediante el uso del requerimiento individualizado. Es decir, si es posible utilizar ambas vías de obtención de información de forma simultánea o, por el contrario, en el supuesto en el que la información se solicita al obligado tributario por requerimiento individualizado, tras haber aportado la misma en cumplimiento de su obligación de suministro, puede este alegar que dicha información se encuentra en poder de la Administración tributaria actuante, por lo que no se debe volver a solicitar en aplicación de lo dispuesto en el artículo 34.1 h) de la LGT.

En principio el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados o la información ya aportada no es un derecho ilimitado, y de hecho el supuesto planteado está expre-

⁷ En el mismo sentido la Sentencia del TS de 20 de octubre de 2014 (rec. núm. 1414/2012 –NFJ056360–) declaró que:

[...] los requerimientos individualizados, como en general las actuaciones de información practicadas por la inspección de los tributos, han de ser concretos y singulares, lo que se predica en primer lugar del requerido, pero también del ámbito objetivo de la información reclamada; y que el juego de ambas notas (individualización subjetiva y concreción objetiva) permite rechazar los requerimientos abstractos, genéricos e indiscriminados, pues de otra forma se difuminarían las líneas divisorias entre la información por captación y la información por suministro.

⁸ Destaca el TS en Sentencia de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3565/2012 –NFJ056792–), que:

[...] la modalidad de requerimiento individualizado no puede convertirse en sucedáneo del deber reglamentario de información [...]; sería contrario a la disciplina legal practicar un requerimiento individualizado de información para recabar la que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica.

samente previsto por el artículo 99.2 de la LGT cuando señala que «se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados»⁹. Por su parte el TEAC se ha pronunciado sobre esta cuestión entre otras en la Resolución de 9 de febrero de 1994 (NFJ003657) en la que afirma que existe plena compatibilidad entre la información por suministro y que la administración haga a su vez requerimientos individualizados sobre la misma¹⁰.

A la vista de lo establecido tanto por la ley como por la doctrina¹¹ creemos que en efecto no se podrá requerir una información idéntica a la que se suministra en virtud del cumplimiento de la obligación por suministro, pero sí información adicional sobre el mismo supuesto que sirva para aclarar, completar o incluso corroborar los datos con los que ya cuenta la Administración. Afirma así Sánchez López (2001, p. 295) que el carácter complementario debe conducir a

la adecuada coordinación de ambas modalidades de obtención de información de manera que, descansando sobre los deberes de suministro la formación de un censo fiable de contribuyentes que permita una idónea selección y comprobación de los mismos, los requerimientos individualizados de información se encaminen a obtener, sobre la base de los datos previamente suministrados y en atención a las concretas necesidades de un determinado marco de investigación aquella información que en cada momento se considere necesaria.

3. Los requerimientos de información

El artículo 93.2 de la LGT señala que las obligaciones de información se podrán cumplir «mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuar-

⁹ En igual sentido el artículo 108.4 de la LGT dedicado a las presunciones en materia tributaria señala que:

[...] los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

¹⁰ En el mismo sentido el TEAC en su Resolución de 9 de octubre de 2001 (RG 2865/1999 –NFJ012242–) establece que el recurrente estaba obligado a cumplir con el requerimiento individualizado de información con independencia del deber de presentar la declaración de operaciones con terceros, porque el contenido de la información no era idéntico.

¹¹ Destacan Lasarte Álvarez y Sánchez Pedroche (1999, p. 500) que «la información por captación se puede configurar como un procedimiento compatible y complementario con la información por suministro».

se en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos». El legislador se limita de esta forma a enunciar el uso de esta forma de obtención de información, señalando que dicho requerimiento parece que debe realizarse *a posteriori*, y no como cauce de mera recopilación de información. Asimismo, recoge este precepto, en su apartado 3, un tipo especial de requerimiento de información que es el que se realiza a las entidades dedicadas al tráfico bancario, en relación con el cual la ley establece algunas especialidades básicamente procedimentales. Por su parte el RGGI en sus artículos 55 a 57 hace un análisis más minucioso de estos requerimientos individualizados para la obtención de información.

Nos centraremos a continuación en el análisis de este cauce de obtención de información y en algunos de los problemas que la difusa regulación del mismo plantea en la práctica, pues la misma no establece qué debemos entender por requerimiento individualizado, ni siquiera qué tipo de información se puede solicitar a través de los mismos, aludiendo como único requisito a la necesidad de que la información tenga trascendencia tributaria. Sí que se fija, sin embargo, el contenido mínimo que deberá aparecer en el acto de requerimiento, y una recomendación en torno al plazo que se debe otorgar para el cumplimiento de la obligación. Se dejan pues muchas cuestiones abiertas, lo que puede llevar consigo una cierta discrecionalidad por parte de la Administración en el uso de los mismos, y un detrimento de la seguridad jurídica si tomamos como punto de referencia las garantías y derechos con los que cuenta el obligado tributario.

En relación con los plazos tampoco el legislador regula expresamente el mismo, y así tan solo el artículo 55.2 del RGGI señala que «en los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada». Se establece pues un mínimo de 10 días, pero en ningún caso se prohíbe que la Administración otorgue un plazo superior para cumplir con la obligación de información solicitada. Tal vez hubiera sido conveniente recoger en el reglamento un plazo exacto no dejando nuevamente a la discrecionalidad de la Administración el establecimiento de uno u otro.

3.1. Concepto de requerimiento

El requerimiento de información supone una actuación individualizada de la Administración por la que se exige a una determinada persona, unos datos específicos señalados en el propio requerimiento, de forma que de no existir el mismo dichos datos no se habrían suministrado.

En cuanto a qué se entiende por actuación individualizada han sido muchos los pronunciamientos jurisprudenciales, según los cuales, «la individualización se requiere en relación a la entidad a la que se dirige el requerimiento y no tanto al número de los datos a la misma

solicitados»¹². De esta forma el carácter individual hace referencia a la identificación del destinatario del requerimiento, por tanto, a que el mismo se dirige a una persona concreta y determinada, con independencia del número de datos que se le solicitan. En relación con los datos únicamente se exige que estén especificados y sean conocidos por aquel al que se le solicitan.

Señala Bernardo Gómez (2015, pp. 166 y 167) que el requerimiento no debe ser indiscriminado ni genérico, sin que ello se refiera al número o indefinición de los sujetos respecto de los que se solicita la información, sino al carácter singular del acto de requerimiento y a la naturaleza del individual del obligado tributario requerido. De esta forma, y tal y como ha establecido el TS¹³, no son admisibles los requerimientos abstractos, genéricos e indiscriminados, pues se difuminarían las líneas divisorias entre la información por suministro y la información por captación.

3.2. Competencia para realizarlos

Otra de las cuestiones a dilucidar es qué órgano puede realizarlos, es decir, si los mismos se realizan únicamente por los órganos de inspección, o también los de gestión o recaudación pueden llevar a cabo este tipo de actuaciones.

Ni la LGT ni el RGGI se refieren en concreto a ningún tipo de órgano, sino que en los preceptos se alude de forma genérica a la Administración tributaria, y no a órganos concretos de la misma, por lo que esto supone que tanto los órganos de gestión, como los de inspección y recaudación están legitimados para realizar este tipo de requerimientos cuando sea necesario para el desarrollo de sus funciones¹⁴.

El RGGI en su artículo 55 afirma expresamente «cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación...». Esto puede llevarnos a interpretar que tales requerimientos se pueden practicar tanto por los órganos de inspección como por los de recaudación, sin que se establezca nada expresamente para los órganos de gestión. Se plantea en estos casos la duda en torno a si la realización de estos requerimientos de información conlleva la apertura de un procedimiento inspector, a

¹² Vid. Sentencia de la AN de 29 de diciembre de 2017 (rec. núm. 111/2016 –NFJ080760–) y Sentencia del TS de 7 de febrero de 2000 (rec. núm. 11291/1991 –NFJ009008–).

¹³ Entre otras en Sentencia de 20 de octubre de 2014 (rec. núm. 1414/2012 –NFJ056360–) y de 5 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3733/2013).

¹⁴ En relación con la inspección tributaria señala expresamente el artículo 141 c) de la LGT que «la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones dirigidas a: La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley». Por su parte el artículo 10.2 del Reglamento General de Recaudación recoge que «Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación podrán realizar actuaciones de obtención de información previstas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

efecto del cómputo de los plazos, o se consideran actividades en cierta forma preparatorias del mismo, lo que podría suponer un alargamiento de los plazos no previsto por parte de la normativa, cuestión esta sobre la que volveremos en el último apartado de este trabajo.

En relación pues con la posibilidad o no de realizar requerimientos de información por parte de los órganos de gestión¹⁵, debemos afirmar que para estos órganos no existe un reconocimiento general para practicar este tipo de actuaciones, aunque sí se recogen habilitaciones específicas en el marco de procedimientos concretos¹⁶. De esta forma, y frente a lo que sucede en el caso de los órganos de inspección o recaudación, en el ámbito de la gestión tributaria no es posible llevar a cabo actuaciones de obtención de información con carácter autónomo, sino siempre ligadas a un procedimiento de aplicación de los tributos concreto, y con carácter instrumental al fin del mismo¹⁷.

3.3. Sujetos en relación con los que se solicita información

Tras analizar en qué consisten los requerimientos y qué órganos pueden hacerlos nos centraremos ahora en determinar sobre quién se puede requerir la información.

Nos podemos cuestionar si existe discrecionalidad por parte de la Administración en el momento de determinar a las personas sobre las que requiere información, o ha de estar en principio esta petición avalada por lo establecido en los planes de inspección.

Con carácter general a través de estos requerimientos se puede solicitar información tanto de terceros como en relación con obligaciones propias. En cuanto a los primeros señala el artículo 30 del RGGI que podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Por el contrario, en el supuesto de los requerimientos sobre obligaciones propias se entenderá siempre que son independientes, y así señala

¹⁵ De hecho, una parte de la Comisión para la reforma de la LGT (*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2001, pp. 119 y 120) propuso que:

[...] en la nueva LGT se excluyera de forma expresa, que los órganos de gestión realicen requerimientos individualizados de obtención de información a terceras personas, ya que no resultan necesarios para la práctica de actuaciones de comprobación limitada. Por ello, esa solicitud de información por captación se reservaría a los órganos de inspección y recaudación, en el ámbito de sus propias competencias.

¹⁶ Sobre el examen particularizado de las actuaciones de obtención de información respecto de terceros en los diversos procedimientos de gestión *vid.* Anibarro Pérez (2010, pp. 80 a 90).

¹⁷ En relación con la anterior comprobación abreviada señala De la Peña Velasco (1996, pp. 78 y 79) que:

[...] parece claro que en la práctica totalidad de los requerimientos deben realizarse al sujeto pasivo y solo en aquellos supuestos en los que subsistan las discrepancias podrá acudir a la posibilidad de requerir información de terceros al amparo del deber de colaboración e información, pero es evidente que ello debe considerarse como una posibilidad excepcional en el procedimiento de comprobación abreviada.

el apartado 4 del propio artículo 30 que cuando se soliciten datos, informes, antecedentes al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, no tendrá este la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la LGT. En los supuestos de requerimientos independientes nos encontramos ante actos administrativos formales que no son de mero trámite, por lo que reúnen las características necesarias para ser reclamables en vía económico-administrativa¹⁸. En estos casos la legitimación activa corresponde al ente requerido, y en ningún caso al sujeto al que se refiere la información, pues para este último el requerimiento es un simple acto de mero trámite¹⁹.

En los supuestos en los que los requerimientos de información se producen dentro de un procedimiento en concreto no existen dudas, pues el requerimiento de información tendrá un carácter instrumental respecto al mismo, por lo que será el propio desarrollo del procedimiento el que justifique que se solicite información sobre el contribuyente.

Sin embargo, en aquellos en los que se inicia un requerimiento de información de forma autónoma, y sobre todo en el caso de hacerlo por los órganos de inspección, podemos preguntarnos si pueden estos solicitar a cualquier sujeto los datos que consideren relevantes, o por el contrario han de ajustarse a unas directrices previas marcadas en los planes de inspección. En relación con esta cuestión no se establece limitación alguna por la ley, por lo que podemos afirmar que todos estamos sometidos a ese deber de colaborar con la Administración en la obtención de información, al igual que estamos obligados a contribuir con el pago de los impuestos. Asimismo, el hecho de no limitar los obligados respecto de los cuales se requiere información sería una forma de ayudar a que en el momento de configurar los planes de inspección se hagan sobre aquellos colectivos que, según la información que se ha obtenido por parte de la Administración previamente, supuestamente existen mayores bolsas de fraude.

Frente a lo que sucede en relación con el procedimiento de inspección, en el que el legislador en el artículo 116 de la LGT afirma que «la Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen», no encontramos tal previ-

¹⁸ Señala Mochón López (1995, p. 203) que «podríamos considerar que el requerimiento vendría a ser como una liquidación, pues tras su notificación el obligado tributario vendría obligado a realizar la prestación que concreta e individualiza. Y por esta razón se trata de un acto recurrible».

¹⁹ Señala el TEAC en Resolución de 20 de noviembre de 1996 (RG 9290/1993 –NFJ005312–) que:

[...] el acto administrativo que requiere una información de cierta persona natural o jurídica, relevante respecto de otra, no es de trámite, sino reclamable por la destinataria del mismo en vía económico-administrativa. En cambio, sí será un acto de trámite, inscrito en el procedimiento de gestión –caso de que exista– abierto con respecto al contribuyente al que aquella información se refiera, la incorporación al expediente de los datos o antecedentes obtenidos, pero esa incorporación, por sí sola, en modo alguno declara o niega un derecho, porque se limita a la aportación de antecedentes a un expediente administrativo; solo cuando se practique liquidación, fundada en todo o en parte sobre dichos antecedentes, existirá acto modificativo de derecho y, en consecuencia, acto reclamable.

sión a un plan de control por lo que se refiere a los requerimientos de información. No obstante, señala Fenellós Puigcerver (1998, p. 327) que estos requerimientos como el resto de las actuaciones que lleven cabo los órganos de inspección

deben formar parte de los planes y programas de la inspección en que se concretan las estrategias y objetivos generales que comprende la planificación, de forma que se incluyan en los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que estas deban realizarse.

Afirma asimismo López Martínez (1992, p. 241) que la planificación de la obtención de información ha de tener en cuenta las futuras líneas de actuación inspectora marcadas por el plan de inspección a medio y largo plazo, con el fin de estructurar un sistema de obtención de información y de elección de las formas de obtención de la misma, que sea la más adecuada para conseguir la efectividad y racionalización de la planificación inspectora.

En el supuesto de los requerimientos de información realizados por los órganos de recaudación, la justificación se encuentra en la existencia de un procedimiento de apremio en curso, o en cualquier otra actuación que los necesite, pudiendo incluso el mismo iniciarse en aquellos supuestos en los que se intuya que existen dificultades para el futuro cobro de la deuda.

De esta forma al determinar los sujetos la Administración ostenta una potestad discrecional²⁰, si bien esta será en cierta forma limitada, ya que el requerimiento de información debe ser motivado, de manera que se garantice que la información que se solicita tiene trascendencia tributaria. Asimismo, el solo hecho de estar entre los colectivos recogidos en el plan de control de la inspección no será suficiente para justificar que la información que se solicita tiene trascendencia tributaria.

3.4. Contenido del requerimiento

En cuanto al contenido del requerimiento, el artículo 55 del RGGI señala un contenido esencial, que en ningún caso puede faltar, y así afirma que los mismos incluirán: a) El nom-

²⁰ Señala Aguallo Avilés (1994, pp. 68 y 69) que:

[...] es lícito, encomiable diría yo, defender que sea la Ley y solo la Ley la que determine en cada momento sobre quiénes, con nombres y apellidos, o con signos o caracteres que les hagan plenamente identificables, recaerá la función administrativa de comprobación o/e investigación del cumplimiento de los deberes con la Hacienda Pública. Lícito en la misma medida que utópico; casi tanto como pretender que se controle a todos.

Así pues, concluye el propio autor «un margen de discrecionalidad administrativa, cualquiera que este deba ser, es absolutamente imprescindible, irrenunciable, especialmente cuando sobre el tapete está la lucha contra la evasión de impuestos».

bre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información; b) El periodo de tiempo a que se refiere la información requerida; c) Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

Este contenido hace referencia a los datos básicos que habrá que proporcionar al sujeto al que se le requiere la información, para que identifique la misma y pueda cumplir con su obligación. En ningún caso aparece expresamente establecido entre los requisitos la motivación del requerimiento, sin embargo, la misma creemos que será imprescindible²¹. Destaca Sesma Sánchez (2001, p. 142) que el requerimiento de información como todo acto o actuación administrativa debe estar motivado máxime en los supuestos en que estamos en presencia de actos que pueden limitar derechos subjetivos o intereses legítimos y ante el ejercicio de una potestad discrecional²², en la medida en que es la Administración tributaria la que decide ejercer, o no, la potestad, elegir el destinatario y concretar su alcance. Por su parte Sánchez López (2018, p. 4) afirma que dicha motivación redundaría en la protección y salvaguarda de los derechos de defensa y seguridad jurídica del titular de los datos solicitados.

La motivación será pues el requisito necesario para que se considere fundamentado el requerimiento, lo que conllevará que el ejercicio de esta potestad discrecional por parte de la Administración se entienda ajustado a Derecho. Señala Gómez Cabrera (1998, pp. 298 y 299) que la motivación habrá de explicar todos y cada uno de los aspectos discrecionales de la potestad, es decir, por qué se inicia, por qué se dirigen a tal o cual destinatario, por qué se inician con uno u otro ámbito objetivo...

²¹ Señala Sánchez Pedroche (1995, p. 10) que resulta preceptivo que esas peticiones, imperando la colaboración de los obligados tributarios, se motiven adecuadamente para evitar un uso desviado del poder. En el mismo sentido el TEAC en Resolución de 10 de noviembre de 1993 (NFJ003190), afirma que:

[...] el requerimiento de información emitido al amparo del art. 111 de la LGT constituye un acto administrativo con entidad propia, no adictiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento, se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma, constituye un acto administrativo de carácter formal, que no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa, con aceptación jurídica del acto administrativo de requerimiento de información que, ineludiblemente, obliga a exigir la constancia de su justificación o de los motivos por los que se emite para que, así, por los órganos encargados, en su caso, del examen de su adecuación a Derecho, pueda ejercitarse con plenitud su función.

²² Destacan García de Enterría y Fernández Rodríguez (2015, p. 605) que la motivación es fundamental en especial en el tratamiento de los actos discrecionales como medio de control.

Por su parte Navarro González (2017, p. 1.819) considera que:

[...] una adecuada motivación garantiza el cumplimiento de las diferentes funciones que en sí encierra la motivación. Tales finalidades evitan de manera implícita la presencia de una serie de riesgos que atentan a la razón de ser de la motivación y que permiten definirla, a su vez, como un instrumento preventivo de la arbitrariedad y como un claro indicador del vicio de desviación de poder.

La motivación en este tipo de actos deberá en todo caso servir para demostrar que la información que a través del mismo se solicita tiene trascendencia tributaria, requisito este esencial para que el requerimiento se pueda realizar. Así señala el TS de manera reiterada²³ que «el necesario respeto del principio de proporcionalidad [...] pide que la Inspección motive adecuadamente el contenido y el alcance del requerimiento para cotejar si su actuación se ajusta a los designios del legislador»²⁴.

El problema radica en determinar cómo se tiene que fundamentar un acto para considerar que está correctamente motivado, o lo que es lo mismo, qué datos deben recogerse para entender que la información objeto del requerimiento tiene trascendencia tributaria. En este aspecto la jurisprudencia ha sido muy flexible señalando en un principio que «es suficiente motivación del acto la cita de las normas que fundamenten jurídicamente la misma como objeto de requerimiento»²⁵. En el mismo sentido se pronuncia la AN cuando afirma que «ha de entenderse como suficiente motivación del acto, la cita, en el requerimiento, de las normas que fundamentan jurídicamente la obligación de hacer que constituye el objeto del requerimiento»²⁶. Y también el TEAC ha mantenido en un inicio este criterio²⁷.

Sin embargo, en los últimos tiempos parece que los pronunciamientos van en la línea de intentar fundamentar mejor la trascendencia tributaria, no conformándose con la simple mención del precepto en el que la misma se sustenta. Así observamos que tanto la jurispuden-

²³ Entre otras, Sentencia de 29 de enero de 2015 (rec. núm. 1178/2012 –NFJ080745–), de 22 de enero de 2015 (rec. núm. 1889/2012 –NFJ080743–) y de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 593/2012 –NFJ080748–).

²⁴ El TS, en Sentencia de 14 de febrero de 2006 (rec. núm. 7176/2002 –NFJ080749–), establece que:

[...] la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad.

Por su parte la Sentencia de 22 de enero de 2015 (rec. núm. 1889/2012 –NFJ080743–) señala que:

[...] la Inspección, cuando efectúa un requerimiento individualizado de información, debe precisar los datos que pide, para conocimiento del requerido, pero también para facilitar el eventual control jurisdiccional del artículo 106.1 CE. Se trata, en fin, de eliminar todo atisbo de arbitrariedad en el ejercicio de esta intensa potestad por parte de la Administración.

²⁵ Sentencias del TS de 26 de septiembre de 2007 (rec. núm. 2028/2002 –NFJ027072–) y de 2 de junio de 2003 (rec. núm. 6649/1998 –NFJ014309–).

²⁶ Continúa la propia Sentencia de 13 de septiembre de 2010 (rec. núm. 233/2009 –NFJ040648–) señalando que «se solicita información respecto de algo cuya trascendencia tributaria es tan evidente que no es necesaria la justificación expresa de la relevancia fiscal de los datos».

²⁷ Así en Resolución de 25 de junio de 2009 (RG 8015/2008 –NFJ035457–), declara que:

[...] no puede encuadrarse la solicitud de información entre los actos que limitan derechos subjetivos, sino que define una obligación de hacer, de forma que el propio requerimiento se convierte en acto declarativo de esa obligación de informar, por lo que ha de entenderse como suficiente motivación del acto, la cita, en el requerimiento, de las normas que fundamentan jurídicamente la obligación de hacer que constituye el objeto del requerimiento...

cia²⁸, como la doctrina administrativa²⁹, diferencian según la utilidad de la información tenga naturaleza directa o indirecta, siendo la motivación diferente según estemos ante una u otra.

Tendrá naturaleza directa si la información solicitada se refiere a hechos imponibles, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen. En estos supuestos será suficiente la mera mención objetiva de los elementos de información que se demandan y de las normas que fundamentan el requerimiento.

Por el contrario, será indirecta la que se refiere a datos colaterales que puedan servir de indicio a la Administración para buscar los hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia ciertas y determinadas personas. Son casos en los que la información solicitada puede tener una utilidad potencial, indirecta o hipotética encaminada a la aplicación efectiva de los tributos. En relación con esta clase de datos de incidencia indirecta, la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo necesario para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamarlos. Así para poder captar esta clase de antecedentes, sin el amparo de una obligación general de suministro, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación, justificando el requerimiento de forma razonada y razonable.

Se observa que en los últimos años se ha ido considerando la motivación uno de los requisitos sustanciales del requerimiento sin el cual podrían incluso considerarse nulo el mismo³⁰. En este sentido hay que destacar la reciente Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2018 (rec. núm. 620/2017 –NFJ071915–)³¹, que resuelve el recurso interpuesto por el Consejo General de la Abogacía³² al requerimiento de datos indiscriminados por parte de la

²⁸ Entre otras, Sentencia del TS de 22 de enero de 2015 (rec. núm. 1889/2012 –NFJ080743–), de 29 de enero de 2015 (rec. núm. 1178/2012 –NFJ080745–) y de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 593/2012 –NFJ080748–).

²⁹ Entre otras, Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018 (RG 7111/2015 –NFJ071394–), de 2 de noviembre de 2017 (RG 963/2014 –NFJ068621–) y de 2 de junio de 2015 (RG 2093/2012 –NFJ058497–).

³⁰ Afirma Martín Rodríguez (2018, p. 261) que «un requerimiento de información por captación necesita en todo caso una motivación singularizada que permita conocer por qué se solicita; en base a ello a quién va dirigido en concreto y, por todo ello, qué información se requiere».

³¹ En el mismo sentido, Sentencia 1628/2018, de 15 de noviembre (rec. núm. 623/2017 –NFJ080518–).

³² El Consejo General de la Abogacía Española interpuso recurso contencioso-administrativo solicitando la nulidad del acuerdo del Consejo General del Poder Judicial y del requerimiento de información, basándose en cinco argumentos:

- a) El requerimiento de obtención de información no estaba suficientemente motivado, pues se trataba de una petición genérica de información relativa a todos los procedimientos de todos los juzgados y tribunales durante un periodo de 3 años.
- b) No se refería a información con trascendencia tributaria, ya que se pedía un gran número de datos entre los que estaban el número de colegiado, o incluso importe en litigio cuando este dato no permite deducir el importe de los honorarios. Al referirse a información tan genérica, no se deducía del requerimiento qué relevancia tributaria podía tener.

AEAT al Consejo General del Poder Judicial sobre los procedimientos llevados por abogados y procuradores durante los ejercicios 2016 y 2017. La motivación del mencionado requerimiento fue únicamente la referencia al Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016 y 2017, entendiendo el tribunal que la misma no es suficiente³³. El TS estima en este supuesto el recurso interpuesto, principalmente debido a que el requerimiento de la AEAT no justifica de forma razonable los motivos por los que existen suficientes indicios para in-

- c) El requerimiento de obtención de información no respetaba lo establecido en la LGT en lo que respecta a las vías de obtención de la información tributaria por la AEAT, vulnerando la jurisprudencia que interpretaba el alcance del artículo 93 de la LGT.
- d) El requerimiento no se acomodaba a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de cesión de datos entre Administraciones públicas. Al tratarse de un requerimiento masivo e indiscriminado no era conforme con los principios de protección de datos de carácter personal, y constituye una vulneración de ese derecho fundamental. En este sentido, se vulneraban los principios de legalidad, calidad del dato y proporcionalidad.
- e) El requerimiento de obtención de información no se ajustaba a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de protección de datos de carácter personal, no respetando los principios de calidad y proporcionalidad en relación con la finalidad que se perseguía.

³³ Señala expresamente la sentencia que:

[...] los citados Planes 2016 y 2017 no justifican tampoco un requerimiento de información dirigido globalmente a la totalidad del colectivo de la Abogacía como es el que aquí es objeto de controversia; esto es, la lectura de lo que se ha transcrito en ambos Planes pone bien de manifiesto que, para que un requerimiento de información dirigido a uno o varios profesionales pueda considerarse amparado por el Plan, habrá de concurrir individualmente en cada uno de los seleccionados este presupuesto: «[...] signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes mediante el uso combinado de las múltiples informaciones que existen en la actualidad a disposición de la Administración Tributaria». Siendo de añadir respecto de lo que acaba de señalarse lo siguiente:

(a) Dicho presupuesto lo establece el Plan de 2016 pero rige también en el Plan de 2017, porque, según se ha dicho, se expresa así: «Junto con los ámbitos de control prioritario señalados previamente, existen determinados sujetos, sectores o regímenes tributarios sobre los que la Agencia Tributaria ha desarrollado sus actuaciones de control en años precedentes que deben mantenerse». Y este propósito de mantener lo del año anterior significa la continuidad en el Plan 2017 del presupuesto que el Plan del anterior año 2016 estableció para que se pudiese actuar sobre contribuyentes que presten actividades profesionales.

(b) Los textos de uno y otro Plan permiten diferenciar dos cosas distintas: el presupuesto para actuar contra los contribuyentes que presten servicios profesionales y la actuación que sobre ellos podrá realizar la Administración tributaria; pero sin que sean posibles estas últimas actuaciones si la selección del contribuyente sobre quien se va a reclamar información no se efectuó con observancia de la concurrencia en él del presupuesto que se viene mencionando.

(c) La observancia del tan repetido presupuesto resulta inexcusable para hacer visible que la selección del profesional cuya actividad vaya a ser objeto de un requerimiento de información se ajusta a unas pautas de objetividad; unas pautas que, según ya se dijo, resultan necesarias para asegurar que la actuación de la Administración tributaria observa debidamente el mandato de interdicción de la arbitrariedad que proclama el artículo 9.3 de la Constitución.

vestigar a todos los abogados y a todos los procuradores que han llevado procedimientos en los años señalados. De esta forma considera el alto tribunal que, al realizarse un requerimiento masivo, se pierde el vínculo de proporcionalidad que permitiría seguir el cauce de la investigación por captación frente a personas sobre las que existan indicios razonables de fraude. Así concluye la sentencia que no se cumplen los requisitos necesarios para asegurar que la actuación de la Agencia Tributaria no es arbitraria.

3.5. Información objeto de requerimiento

Con carácter general señala el artículo 93.1 de la LGT la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Frente a lo que sucedía en la LGT de 1963, en la que la obligación de informar sobre datos propios se regulaba en un precepto diferente que el deber de informar sobre terceros³⁴, la actual LGT regula en el mismo precepto ambos deberes. Sin embargo, esta regulación unitaria no supone que no existan diferencias en ambos casos en relación entre otros, con la posibilidad de impugnación del requerimiento, posición jurídica en la que se encuentre el sujeto...³⁵

Esta regulación conjunta no se considera acertada por Sánchez López (2010, p. 94) fundamentando tal opinión en dos razones. Primera, que los problemas que plantea la aportación de información por parte de terceros son muy distintos de los que se tienen en el caso de suministro de datos propios, especialmente en lo relacionado con cuestiones como la protección de los derechos fundamentales y el derecho a la intimidad. Y segunda, que no solo el artículo 93 sino también los que le siguen se refieren a cuestiones relativas al deber de aportación de datos por parte de terceras personas. Estamos de acuerdo con esta apreciación pues no surgen los mismos conflictos cuando el sujeto está obligado a aportar información propia que cuando tal información se refiere a terceros. Así mientras al aportar información propia nos podemos cuestionar hasta qué punto está obligado el sujeto a declarar contra sí mismo, en el supuesto de que se solicite información sobre terceros el problema radica en muchas ocasiones en el respeto al principio de intimidad recogido en el artículo 18 de la CE.

3.5.1. Información que puede solicitarse

Nos debemos plantear qué tipo de información están obligados los sujetos a facilitar a la Administración, o dicho de otra forma qué tipo de información puede esta solicitar, y así señala

³⁴ La regulación del deber de informar sobre datos propios se recogía en el artículo 35.2, mientras la obligación de informar sobre datos de terceros se recogía en el artículo 111.

³⁵ *Vid.* Ruiz García (2006, pp. 240 y 241).

el precepto expresamente que existe obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria.

La inclusión de los datos y antecedentes no planteaba excesivos problemas interpretativos, pues si seguimos el concepto que de los mismos se recoge en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua podemos afirmar que «dato», es «aquel antecedente necesario para llegar al conocimiento exacto de una cosa o para deducir las consecuencias de un hecho», y «antecedente» es «aquella noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso o bien de una persona». Así señala López Martínez (1992, p. 56) «que dichas expresiones tradicionales de datos y antecedentes, tenían un referente claro y específico, que era necesario concretar y caracterizar, pero no incluían excesiva confusión a los sujetos obligados a cumplirlos».

Sin embargo, la alusión a los informes plantea más dudas en el momento de determinar qué se entiende por los mismos. Entre las diversas interpretaciones³⁶ creemos que la más correcta es la de Jacobo y Burguillo (1987, p. 15) que afirma, que se entiende como el aporte, no de un conjunto heterogéneo de datos sino de una serie de ellos, facilitados de forma racional y sistemática³⁷.

En torno a esta cuestión señala Sánchez Huete (2018a, p. 381) que datos, informes y antecedentes tienen en común ser unidades informativas de carácter fáctico, ajenos a opiniones, apreciaciones subjetivas y a juicios de valor, y que difieren entre sí en que mientras los datos se refieren a una unidad informativa concreta, objetiva y mínima, los informes son el resultado de una sucesión y conjunto de datos facilitados de forma sistemática. Así estamos de acuerdo con el citado autor cuando considera que la utilización en cierta forma reiterada de conceptos tiene como finalidad acoger supuestos diversos y lo más amplios posibles.

Finalmente, el artículo 93 de la LGT, a diferencia de lo que establecía el artículo 111 de la LGT de 1963, incluye también la obligación de proporcionar justificantes, inclusión que conlleva que no solo existe obligación de informar de los datos, sino que hay que entregar justificantes en los que aparece la identidad y la veracidad del dato del que se informa.

Ahora bien, no hay obligación de proporcionar cualquier dato, antecedente, informe o justificante, sino que el mismo tiene que tener trascendencia tributaria³⁸. Este requisito podría en principio considerarse un límite que restringiera la obligación de aportar información, sin

³⁶ Pulido Coredro (1987, p. 101) entiende por informe la exposición oral o escrita sobre el estado de una cuestión, lo que lleva implícito un matiz subjetivo, un juicio de valor, sobre personas o hechos concretos, que en una materia tan delicada como la fiscal, conlleva una responsabilidad no acorde con la naturaleza de la obligación de la que dimana.

³⁷ En el mismo sentido Hurtado González (2001, p. 88).

³⁸ Señala Palao Taboada (1994, pp. 105 y ss.) en relación con el objeto de la información que han de quedar excluidas las meras solicitudes de datos carentes de toda relación con hechos imponderables conocidos o de probable realización.

embargo, la interpretación de qué debemos entender por «trascendencia tributaria» plantea muchos problemas, ya que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, que en ningún caso ha sido definido expresamente por la legislación.

Señala Olivares Olivares (2017, p. 142) que la citada trascendencia tributaria es una cualidad inherente al dato, y a su vez un elemento diferenciador que permite distinguir la información que es utilizada por la Administración tributaria, de la que usan el resto de las administraciones, circunstancia esta importante, pues posibilita acotar el objeto del derecho fundamental a la protección de los datos personales ante determinadas operaciones, pues de no ser considerados datos con trascendencia tributaria no quedarían amparados por la normativa tributaria que admite exceptuar distintas facultades del titular de los mismos.

3.5.2. La trascendencia tributaria

Con el fin de fijar el elemento objetivo del deber de información es importante precisar qué debemos entender por «trascendencia tributaria», y para ello partiremos de la interpretación que se realiza tanto por la doctrina administrativa, a través de las resoluciones del TEAC, como por parte de los tribunales. Ahora bien, y antes de centrarnos propiamente en determinar el concepto, creemos importante señalar que tanto la jurisprudencia³⁹ como la doctrina han tendido a una interpretación mayoritariamente amplia del mismo, siendo además escasos los avances que se han producido a lo largo de los años en torno a la fijación de los contornos del concepto.

Es el TEAC, en Resolución de 23 de septiembre de 1987 (NFJ000314), el que por primera vez da un concepto afirmando que la trascendencia tributaria de los datos, informes y antecedentes significa que:

[...] estos han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta, según señala el artículo 140 d), en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento tributario que no es necesario que ya esté iniciado, y por tanto han de ser proporcionadas a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental, respecto de las exacción de los impuestos determinados; que tal proporcionalidad y carácter instrumental

³⁹ La interpretación del concepto por parte de la jurisprudencia ha sido excesivamente flexible y así señala el TS, en Sentencia de 29 de julio de 2000 (rec. núm. 7162/1995 –NFJ010787–) que:

[...] la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación o investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, en cuanto conduzca a la aplicación de los tributos.

entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse, exige que se dé entre ambas, un nexo que no tiene por qué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de bases total o parcialmente ocultas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en una obligación tributaria.

Del mencionado concepto podemos extraer las características cuya concurrencia determina que nos encontremos ante información con trascendencia tributaria. En primer lugar, los mismos han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas ya sea directa o indirectamente. Ahora bien, no altera la trascendencia el hecho de que el procedimiento tributario en el que la información tendría consecuencias jurídicas esté, o no, iniciado, pudiendo incluso dicha información ser el origen del inicio del mismo. Y en último término, en relación con el nexo entre los datos y las consecuencias jurídicas que los mismos conllevan es suficiente con que se pueda presumir que existe una obligación tributaria (López Martínez, 1992, pp. 56 y 57, y Ortiz Liñán, 2003, p. 40).

Nos encontramos pues ante un concepto sumamente amplio que lleva casi a afirmar que cualquier dato tiene trascendencia tributaria, lo que puede llevar a solicitar del contribuyente una gran cantidad de información⁴⁰ que la Administración podrá usar en un procedimiento actual o futuro, lo que podría suponer una actuación incluso discrecional en el momento de solicitar la misma.

Ahora bien y en torno a la posible discrecionalidad que se puede producir al utilizar el legislador un concepto tan impreciso, debemos afirmar que a pesar de ese carácter amplio e indeterminado⁴¹ del concepto de trascendencia tributaria es importante tener en cuenta, tal y como hace la AN⁴², que la indeterminación

⁴⁰ Destaca Martín Queralt (2019, p. 4) que:

[...] en una sociedad tan apegada a la generalización de conductas que, vengan o no a cuento, son las habitualmente seguidas, no cabe duda que la generalización de tales requerimientos puede conducir a una burocratización a la que algún día habrá que poner fin.

⁴¹ Señala Gómez Cabrera (1998, p. 293) que:

[...] la definición de la información susceptible de ser requerida por la Administración es, como no podía ser de otro modo, una definición indeterminada, pero, al fin y al cabo, se trata de un concepto normativo cuya interpretación e integración corresponde siempre, en último término, a los Tribunales. La inspección por tanto podrá valorar discrecionalmente la oportunidad de requerir o no información, de solicitar mayor o menor cantidad, pero, en todo caso, la información que demande ha de ser aquella que tenga trascendencia tributaria, circunstancia que debe ser valorada por la jurisdicción. No hay de esta forma, discrecionalidad alguna respecto de la determinación del tipo o clase de información que puede ser requerida.

⁴² Sentencia de 9 de febrero de 2012 (rec. núm. 155/2009 –NFJ045808–).

no entraña el ejercicio por la Administración de una potestad discrecional que le otorgue un margen de apreciación sobre si la información posee o no trascendencia tributaria que sea inmune o exonerado del control jurisdiccional [...]. En todo caso, lo esencial, es que la noción de trascendencia tributaria no es ilimitada ni de libre apreciación por la Administración, sino que debe ser encauzada en los términos estrictamente jurídicos, [...], de donde se infiere que esa pretendida relevancia fiscal de la información debe ser objeto de una interpretación razonable y moderada de su virtual amplitud y generalidad, que no puede quedar en las exclusivas manos de la Administración; así debe ser concebida como la necesidad directamente conexas con obligaciones precisas y no meramente potenciales. Se trata, por tanto, de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama.

También el TS se ha pronunciado sobre esta posible discrecionalidad, y así en Sentencia de 22 de enero de 2015 (rec. núm. 1889/2012 –NFJ080743–), afirma que:

[...] la calificación de unos datos como de «trascendencia tributaria» no entraña la atribución a la Administración de una potestad discrecional, en cuyo ejercicio disponga de un mayor o menor margen de maniobra que le permita optar entre indiferentes jurídicos, quedando, por lo tanto, su elección exenta de control jurisdiccional. Se trata, por el contrario, de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama, pues no en vano, el artículo 93.1 de la LGT se refiere a datos con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

A la vista de lo antes reseñado creemos, tal y como señala Sesma Sánchez (2001, p. 43) que:

[...] sería deseable que la propia ley propiciara una explicación más concreta de esta expresión y que, en todo caso, exigiera la motivación y justificación suficiente de cualquier requerimiento o deber periódico de información para demostrar su pertinencia y permitir la revisión judicial de los requerimientos desproporcionados o excesivos.

Tanto la AN como el TS optaron desde el inicio por una interpretación amplia del concepto de trascendencia tributaria. Así en Sentencia de la AN de 8 de marzo de 1994 (rec. núm. 207118/1990 –NFJ003556–) se afirma que la «trascendencia tributaria», se puede entender como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos fundamentales, y de acuerdo con la ley, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la CE de

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia. La utilidad directa se consigue cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la ley anuda el gravamen. La utilidad indirecta se produce cuando el requerimiento afecta solo a datos colaterales que pueden servir de indicio a la Administración para averiguar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora⁴³.

Por su parte, el TS, en Sentencia de 12 de noviembre de 2003 (rec. núm. 4783/1998 –NFJ015687–), define la trascendencia tributaria, como:

[...] la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución [...]. Y esa utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, hechos o actos a los que la Ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible no declarados o sencillamente para guiar después la labor inspectora [...] hacia ciertas y determinadas personas⁴⁴.

Esta interpretación amplia del concepto de trascendencia tributaria es la que se ha venido manteniendo a lo largo de los años, de forma que podría permitirse la obtención de prácticamente cualquier dato. Así observamos que en Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018 se parte de ese concepto amplio al afirmar que:

[...] la trascendencia tributaria se puede definir como la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución

⁴³ En el mismo sentido anteriormente en su Sentencia de 16 de mayo de 1990 optaba también por una interpretación amplia del concepto de trascendencia tributaria señalando que:

[...] la trascendencia tributaria ha de ser interpretada como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia.

Sin embargo, en la Sentencia de la propia AN de 15 de noviembre de 1990 (NFJ000813), se consideraba que para entender que cierta información tenía trascendencia tributaria era necesario que la misma fuera actual, es decir, que el dato fuera relevante para la determinación de un hecho imponible ya producido, nunca futuro.

⁴⁴ En el mismo sentido, entre otras, Sentencia del TS de 14 de marzo de 2007 (rec. núm. 1320/2002 –NFJ026273–) y Sentencia de la AN de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 441/2009 –NFJ080761–).

de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser «directa» (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponderables, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o «indirecta» (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponderables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora –que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible hacia ciertas y determinadas personas.

A la vista de lo establecido tanto por las resoluciones del TEAC como por los tribunales de justicia, así como por la distinta doctrina emanada sobre el concepto de trascendencia tributaria, analizaremos a continuación algunos de los requisitos que estimamos debían cumplirse para encontrarnos ante información en la que concurra tal trascendencia tributaria.

Tres son las notas que deben apreciarse para que nos encontremos ante una información con trascendencia tributaria: que su relevancia sea actual y no meramente potencial; que la relevancia de los datos solicitados sea directa o indirecta; y que la información pedida guarde una relación de proporcionalidad e idoneidad con el fin perseguido en la investigación.

En primer lugar, la relevancia tributaria tiene que ser actual y no meramente potencial. Esto significa que los requerimientos de información deben realizarse acerca de hechos efectivamente realizados⁴⁵ y que guarden conexión con un concreto hecho imponible⁴⁶. Así señala expresamente el legislador en el artículo 93.2 de la LGT que el requerimiento «podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos». Es cierto que este carácter actual y no meramente potencial se da con mayor claridad en el caso de la información solicitada por requerimiento individualizado, pues si la información se obtiene vía suministro periódico tal requisito es necesario que concurra⁴⁷.

⁴⁵ Afirma la Sentencia del TS de 30 de abril de 2015 (rec. núm. 1287/2012 –NFJ058342–) que:

[...] la «trascendencia tributaria» tiene como sustrato la certeza de la existencia de una obligación tributaria, presuntamente incumplida o defectuosamente cumplida por el propio contribuyente, de ahí que el deber de información tienda a cumplir el citado interés público; de forma que, el requerido de información puede oponerse en el supuesto de que dicho requerimiento no cumpla esas condiciones, al haberse desfigurado esa trascendencia tributaria por la indeterminación y generalidad de la información solicitada.

⁴⁶ Herrera Molina (1993, p. 108) entiende la trascendencia tributaria como «la cualidad de los datos necesarios para la inspección o para el procedimiento de apremio, que reflejen de modo actual la existencia de obligaciones o deberes tributarios o de bienes o derechos susceptibles de embargo».

⁴⁷ Señala Sánchez López (2010, p. 106):

[...] carácter actual que el legislador tributario refiere, acertadamente a nuestro juicio, exclusivamente a los requerimientos y no al suministro periódico de información siendo así que, en este

En torno al carácter actual de la relevancia tributaria señala la AN en Sentencia de 15 de julio de 2010 (rec. núm. 442/2007 –NFJ039483–) que «"la trascendencia tributaria" es un valor anterior a la información requerida, y no un resultado de la información obtenida, pues si dicha trascendencia tributaria se aprecia con posterioridad el requerimiento adolece de su esencial requisito»⁴⁸. Asimismo la propia AN en Sentencia de 9 de febrero de 2012 (rec. núm. 155/2009 –NFJ045808–) afirma que:

[...] no cabe presumir tal trascendencia tributaria por el simple hecho de haberse solicitado la información, debiendo concurrir una justificación o motivo específicamente suficiente que fundamente el requerimiento de la misma, pues conceputar el requisito legal de la trascendencia tributaria de forma abstracta o genérica equivaldría en la práctica a negar virtualidad a su exigencia, dado que difícilmente puede colegirse en algún supuesto concreto de información, que sea, en todo caso y circunstancia, directa o indirectamente, tributariamente intrascendente.

Si bien es cierto que en la última sentencia citada no se habla directamente de su relación con el hecho imponible, sí que se pone de relieve los problemas que se pueden suscitar si se entiende que existe trascendencia tributaria de forma abstracta, pues esto sería tanto como afirmar que la Administración tiene potestad para solicitar cualquier información.

Sin embargo el TS, en Sentencia de 26 de junio de 2012 (rec. núm. 5200/2009), parece ampliar hasta límites infinitos el concepto de trascendencia tributaria al señalar que:

[...] la obligación general de facilitar información, en los términos del art. 93 LGT permite amparar todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionado con otros revelen signos de

último caso, en ocasiones se solicita información sobre datos que no tienen relevancia tributaria actual pero que, indiscutiblemente la tendrán en el futuro.

⁴⁸ En el mismo sentido la Sentencia de la AN de 8 de marzo de 1994 (rec. núm. 207118/1990 –NFJ003556–) señaló que los datos solicitados por la Administración no tenían trascendencia tributaria afirmando expresamente que:

[...] el requerimiento del nombre del beneficiario de las pólizas de seguro, en tanto no se produzca el hecho imponible para el mismo, es innecesario para la Administración. Hasta aquel momento, el dato carece de trascendencia tributaria respecto de cualquier figura impositiva, pues no va a proporcionar ninguna utilidad directa o indirecta a los órganos inspectores. Solo cuando el hecho imponible se haya realizado será procedente la información, por tener, desde ese momento, trascendencia tributaria el dato que se solicita. Por esto, también, se afirma que no es necesario el nombre del beneficiario para determinar correctamente la eventual cuota tributaria del tomador, en cuanto que la posible deducción de la misma por razón de las primas satisfechas es hipotética y cabe la posibilidad de que no se realice.

capacidad económica que puedan desencadenar en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración⁴⁹.

Esto llevaría casi a afirmar que desde el momento en que los datos solicitados por la Administración tienen contenido económico podemos entender que tienen relevancia tributaria y, por tanto, pueden ser requeridos por la Administración al cumplirse el requisito objetivo, en virtud del cual los datos solicitados tienen que tener trascendencia tributaria⁵⁰. Asimismo, la citada sentencia señala que los datos pedidos puedan desencadenar en el futuro actuaciones de comprobación, lo cual conlleva que los deberes de información no se limitan al momento actual sino a datos que puedan conllevar cualquier comprobación en el futuro, alusión esta que consideramos demasiado general, pues lleva consigo una interpretación muy amplia del concepto indeterminado de trascendencia tributaria.

En segundo término, la relevancia o trascendencia tributaria puede ser directa o indirecta, tal y como ha señalado en repetidas ocasiones la jurisprudencia. Así se entenderá que la misma tiene trascendencia directa cuando su mera descripción fuera reveladora de la realización del hecho imponible. Señala Olivares Olivares (2017, p. 148) que el ejemplo más habitual de la trascendencia directa del dato es la información que los sujetos deben comunicar a la Administración tributaria, en virtud de las obligaciones de suministro. Sin embargo, esto no significa que no se pueda apreciar dicha trascendencia directa en el caso de los requerimientos individuales de información, así *v. gr.* se aprecia en el caso de los requerimientos de información sobre cuentas bancarias a entidades financieras⁵¹.

⁴⁹ En sentido contrario se manifiesta el propio TS en Sentencia de 7 de febrero de 2000 (rec. núm. 11291/1991 –NFJ009008–) al señalar que «no cabe información de quiénes sean los beneficiarios (hasta su determinación "ex contractu" o hasta que hayan adquirido la suma o sumas previstas en la póliza), por mor de que ello no tiene trascendencia tributaria actual».

⁵⁰ Señala el TS en Sentencia de 20 de octubre de 2014 (rec. núm. 1414/2012 –NFJ056360–) que:

[...] no aceptamos la equivalencia mimética entre datos económicos y datos con trascendencia tributaria, pues aludimos a todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionados con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración.

⁵¹ Así sucede, entre otras, en la Sentencia del TS de 30 de abril de 2015 (rec. núm. 1287/2012 –NFJ058342–), que afirma que:

[...] hemos de asumir la existencia de datos que, per se, reúnen trascendencia tributaria, pues dicha cualidad queda patentizada por su mera descripción; la alcanzan de manera «directa». Es el caso de los saldos de cuentas en entidades financieras o de las operaciones de caja en bancos con billetes de 500 euros.

Por ello, en Sentencias de 28 de noviembre de 2013 (rec. núm. 5692/2011 –NFJ053146–), de 7 de febrero de 2014 (rec. núm. 5688/2011 –NFJ053631–) y de 17 de marzo de 2014 (rec. núm. 5149/2010), «hemos concluido que, en relación con esas operaciones, resulta suficiente la mera mención objetiva de los elementos de información que se demandan y de las normas que fundamentan el requerimiento».

Por su parte se admite también la posibilidad de requerir información con trascendencia indirecta, entendiendo que estamos en este supuesto cuando la información solicitada se refiere a datos colaterales, que pueden servir de indicio para rastrear hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia determinadas personas⁵².

En relación con la posibilidad de solicitar información directa e indirecta estamos de acuerdo con Sánchez López (2010, p. 107) cuando afirma que al margen de lo que se establece normativamente considera que el concepto de trascendencia tributaria habría que acotarlo a partir de la relevancia directa de los datos requeridos⁵³. Las razones en las que apoya tal opinión son: de un lado porque

tanto el carácter indirecto de la trascendencia tributaria como la relevancia tributaria sin más limitaciones deja el camino abierto, según se ha tenido ocasión de comprobar, en orden a solicitar cualquier clase de información y, por otro, porque cuando mayor sea el grado de indeterminación de los datos requeridos más difícil resultará emitir un juicio acerca de la idoneidad y proporcionalidad de los mismos así como de la necesidad de la medida, circunstancia que puede conducir a desvirtuar la función de la obtención de información en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos.

En último término debemos destacar que la información debe guardar una relación de proporcionalidad e idoneidad con el fin perseguido en la investigación. Destacan Lasarte Álvarez y Sánchez Pedroche (1999, p. 500) que:

[...] la locución trascendencia tributaria exige relacionar el dato solicitado con el fin de la investigación, que además deberá someterse al principio de proporcionalidad o de interdicción de la excesividad, reconocido como principio general del Derecho por la Sentencia del Tribunal Constitucional 62/1982.

⁵² Pueden consultarse en este mismo sentido las Sentencias de 14 de marzo de 2007 (rec. núm. 1320/2002 –NFJ026273–), de 3 de noviembre de 2011 (rec. núm. 2117/2009 –NFJ045402–) y de 28 de noviembre de 2013 (rec. núm. 5692/2011 –NFJ053146–).

⁵³ En torno a la solicitud de información que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos señala Ruiz Garijo (2003, p. 2) que la expresión «que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos», vulnera el principio de reserva de ley, pues en ningún momento, la LGT permite que se busque información, con carácter general, que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos. Esta interpretación trae su causa de la Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 1987 (NFJ000314), y en relación con la misma destaca la citada autora que, el hecho de hablar de trascendencia tributaria potencial, indirecta o hipotética, constituye una *contraditio in terminis*. Los datos solicitados deben tener efectos tributarios concretos y reales dentro de un procedimiento también concreto y real. No se comprende cómo la información puede tener consecuencias jurídicas en un procedimiento que no es necesario que esté iniciado y, posteriormente, se afirme que han de ser proporcionales a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento (que es inexistente).

Ahondado en esta idea destaca Juan Lozano (1993, p. 315) que:

[...] la finalidad perseguida con este tipo de actuaciones adquiere un relieve muy particular, de forma que llega a imbricarse de tal modo con el elemento objetivo de esta actuación que los datos a requerir deben ser intrínsecamente aptos para alcanzarla, como presupuesto para que pueda nacer el deber de comunicación.

Por tanto, la finalidad perseguida por la investigación en la que se enmarca la obtención de información será tenida en cuenta en el momento de apreciar, o no, si los datos solicitados tienen trascendencia tributaria, siendo necesario que exista una cierta proporcionalidad entre la información que se solicita y el fin que se persigue con la misma⁵⁴.

De esta forma la aplicación del principio de proporcionalidad al ámbito de los deberes de información sirve, de una parte, para excluir aquellas actuaciones que no se consideren adecuadas para la satisfacción del interés perseguido en el procedimiento, y de otra, para ponderar en cada caso el interés público perseguido y la intromisión en el ámbito de los derechos y libertades⁵⁵.

El alcance de la aplicación del principio de proporcionalidad se pone también de relieve por parte de la jurisprudencia. Así el TS en Sentencia de 22 de enero de 2015 (rec. núm. 1889/2012 –NFJ080743–) afirma la importancia del principio de proporcionalidad en el ámbito de los deberes de información, en el sentido de que solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma, esto es, a la aplicación estricta de los tributos, quedando proscritas las injerencias arbitrarias y desproporcionadas⁵⁶. De esta forma el res-

⁵⁴ Sánchez López (2019, p.10) señala que el principio de finalidad directamente relacionado con el principio de proporcionalidad exige que únicamente se recojan y manipulen los datos estrictamente necesarios para llevar a cabo fines determinados y legítimos, sin que sean tratados posteriormente de forma incompatible con dichos fines, debiéndose adoptar, por ende, la medida menos restrictiva en relación con el objetivo previsto.

⁵⁵ Señala Sánchez López (2001, p. 135) que:

[...] el examen de la relación de idoneidad entre la trascendencia tributaria y la finalidad que se pretende conseguir como el necesario proceso de ponderación que conlleva toda actuación pública, que suponga una intromisión en el ámbito de los derechos y libertades, debe encontrarse presidido por la aplicación del principio de proporcionalidad. Principio bajo cuya perspectiva no solamente debe encontrar justificación la petición de datos con trascendencia tributaria sino, además, la eventual limitación de la esfera de libertad de los sujetos afectados por las mismas y que, según ha manifestado mayoritariamente la doctrina alemana, reclama el cumplimiento de los requisitos de idoneidad, en cuanto aptitud cualitativa de las medidas para alcanzar, por su propia naturaleza el fin previsto, necesidad de la limitación, o elección de la alternativa menos gravosa, y proporcionalidad en sentido estricto, que se aplica en el proceso concreto de ponderación de los bienes en conflicto.

⁵⁶ Señala Navarro Egea (2019, p. 18) que el principio de proporcionalidad contribuye a delimitar la trascendencia tributaria de los datos, pues añade el matiz de necesaria utilidad de la información, lo que

peto del principio de proporcionalidad no solo opera a la hora de valorar la intromisión por este cauce en la esfera protegida del honor y la intimidad personal y familiar, sino que también pide que la inspección motive adecuadamente el contenido y el alcance del requerimiento para cotejar si su actuación se ajusta a los designios del legislador⁵⁷.

3.5.3. Límite objetivo a la información solicitada

En relación con el ámbito material de la información el legislador alude no solo al tipo de información que puede solicitarse, sino que también establece un límite objetivo al señalar que la información solicitada tiene que estar relacionada con el «cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

Se recogen, por tanto, dos tipos de información diferente, una la que el contribuyente tiene por el cumplimiento de sus propias obligaciones, y otra, la información sobre terceros, que es en relación con la que se establece que la deben conocer por algunas de las relaciones mencionadas en el texto legal.

En cuanto al segundo de los supuestos, el de las obligaciones con terceros, destaca López Martínez (1992, p. 59) la amplitud de los términos utilizados al señalar que «el vocablo deducidos amplía, más que limita el referente material de los datos que hay que aportar»⁵⁸. En otro sentido Sánchez López (2019, pp. 7 y 8) opta por un criterio más restrictivo del verbo «deducir», pues destaca que el mismo no cubre aquella información que exige realizar labores de

hace necesario poner en relación la petición de los datos con los fines, que han de ser determinados y explícitos. Así concluye afirmando que la información solicitada no puede tampoco suponer un esfuerzo desproporcionado para el obligado tributario.

⁵⁷ Por su parte el TS en Sentencia de 22 de abril de 2015 (rec. núm. 4495/2012 –NFJ058337–), tras considerar que en el supuesto objeto de recurso no hay conculcación del principio de proporcionalidad, afirma que:

[...] el carácter masivo, indiscriminado o genérico del requerimiento no le hace incurrir en una prohibida falta de proporcionalidad, en tanto que existe correspondencia entre los medios empleados o exigidos y el fin propuesto, pues este es ponderado por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo en términos de gran amplitud, siendo de añadir, en relación con esta cuestión, que ni la demanda ni el recurso de casación indican, para sustentar el motivo, qué otros medios serían idóneos, de forma preferente, para lograr el mismo objetivo de obtención de información.

⁵⁸ Continúa López Martínez (1992, p. 59) señalando que:

[...] uno de los caracteres del dato era el de su concreción, lo que significaba, entre otras matizaciones, que no debe estar fundamentado en opiniones subjetivas; deducción según la Real Academia de la Lengua Española, significa sacar consecuencias de un principio, proposición o supuesto, o bien inferir, sacar consecuencias de una cosa; ambas dicciones engloban un componente subjetivo que debemos alejar del ámbito material del deber de información que venimos analizando.

indagación⁵⁹. Por su parte Calvo Vérguez (2019, p. 26) al hilo del estudio de la obligación de información establecida en el artículo 54 ter del Real Decreto 1070/2017⁶⁰ afirma que se impone una obligación de información sobre datos que no se derivan de su tráfico habitual y que aquel ha de poseer como consecuencia de su relación económica con el cedente y el cedido⁶¹.

Entre las distintas interpretaciones la más adecuada sería la más estricta al limitar en cierta forma la actuación de obtención por parte de la administración, ya que de optar por la interpretación amplia cualquier dato puede ser objeto de petición, obligando incluso a tener que hacer indagaciones.

El artículo 111 de la anterior LGT, precedente del actual artículo 93, circunscribía la base del deber de aportar los datos a las relaciones económicas. Sin embargo, la reforma del mismo por la Ley 10/1985 incluyó las relaciones profesionales y financieras, suponiendo esta modificación una ampliación del ámbito material del deber de información⁶².

Esta última dicción del artículo se mantiene en el artículo 93 de la actual LGT. Es cierto que supone ampliar el ámbito material de información la inclusión de las relaciones financieras y profesionales, aunque también lo es que las relaciones financieras pueden ser encuadradas dentro de las relaciones económicas⁶³. En cuanto a las relaciones profesionales normalmente conllevan relaciones económicas, aunque el ejercicio de cualquier actividad profesional puede y suele desbordar el marco de las relaciones jurídicas y económicas subyacentes. Así es relativamente frecuente que el profesional conozca datos que vayan más allá de las propias relaciones profesionales y económicas que mantiene con el cliente. Estos datos tal vez debían estar protegidos por el secreto profesional, sin embargo, nos encontramos con un ámbito muy pequeño de aplicación de este tipo de secreto. Señala a este respecto el artículo 93.5 de la LGT que:

⁵⁹ En el mismo sentido Sánchez Huete (2018b, p. 11).

⁶⁰ Obligación de información que ha sido anulada y dejada sin efecto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en su Sentencia de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 80/2018 –NFJ078496–).

⁶¹ Mediante Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 80/2018 –NFJ072034–), terminó resolviendo el Alto Tribunal que el coste derivado de la adaptación a las obligaciones de información de los intermediarios en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos no justifica la suspensión del artículo 54 ter del RGAT. En efecto, el Alto Tribunal, aceptando los argumentos alegados por la Abogacía del Estado y valorando las circunstancias concurrentes, denegó la suspensión de la ejecutividad del apartado once del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introdujo en el Real Decreto 1065/2007 un nuevo artículo 54 ter encargado de regular esta obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, que había sido solicitada como medida cautelar.

⁶² *Vid.*, sobre esta cuestión, Sánchez Serrano (1985, pp. 197 y ss.); Mantero Sáez (1985, pp. 106 y ss.).

⁶³ Señala Calvo Vérguez (2014, p. 99) que:

[...] quizás hubiese sido suficiente con indicar que los datos deben derivar de relaciones de carácter económico, ya que cualquier relación profesional o financiera ha de tener un contenido económico, sin el cual la trascendencia de la misma quedaría claramente en entredicho.

[...] la obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de los profesionales no alcanza a los datos privados no patrimoniales que conozca por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanza a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tenga conocimiento como consecuencia de las prestaciones de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Destaca la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3565/2012 –NFJ056792–), que cuando se trata de acopiar datos de los obligados tributarios a través de terceras personas, mediante requerimiento individualizado [...] supone un deber disciplinado de proporcionar datos con trascendencia tributaria obtenidos de relaciones económicas, profesionales o financieras habidas, como dice expresamente el artículo 93.1 de la LGT, «con otras personas», y sin que puedan entenderse limitadas estas relaciones a las que se tengan con los obligados tributarios.

Se plantea en esta sentencia una nueva duda en relación con los requerimientos de obtención de información, pues se cuestiona si el requerido puede declinar su obligación de asistencia a la administración a pesar de poseer la información, al no ser titular de una relación económica, profesional o financiera directa con el obligado tributario⁶⁴. En la citada sentencia la Administración solicita al «Sistema 4B SA», datos sobre aquellos sujetos que durante los ejercicios 2006 y 2007 hubiesen hecho gastos con las tarjetas por importe superior a 30.000 euros. Ante la misma el sistema considera que carece de lazos contractuales con el titular de la tarjeta, pues actúa como cámara de compensación entre la entidad bancaria y el establecimiento en el que se realiza el gasto.

El tribunal de manera mayoritaria⁶⁵ afirma que el deber de información tributaria sobre datos ajenos afecta tanto a los que pueden considerarse como depositarios de primer nivel

⁶⁴ En torno a esta cuestión destaca Sánchez López (2019, p. 6) que:

[...] cualquier obligación de información que se imponga a un sujeto y vaya más allá de la relación que le une al titular de la misma se situaría al margen del artículo 93.1 de la LGT, no encajando, por tanto, en el tenor del precepto citado suponiendo, además, y como consecuencia una penetración ilegítima en la esfera jurídica del obligado a aportar la información por cuanto los datos obtenidos no solamente carecen de amparo normativo, según exige el artículo 8.2 de la Ley Orgánica 3/2018, de Protección de datos personales y garantía de derechos digitales, sino que vulneran, además, las exigencias del principio de finalidad de la información.

⁶⁵ A pesar de ser esta la postura mantenida por el tribunal la misma recoge un voto particular que discrepa de la opinión mayoritaria al destacar que ese deber solo incumbe a las personas que disponen de datos fiscalmente relevantes de otras como consecuencia de las relaciones económicas, profesionales o financieras que han mantenido con ellas. Continúa el mismo afirmando que pese a la fórmula empleada en el precepto no es la más afortunada, una lectura literal y sistemática de la norma no puede conducir a otro desenlace. El legislador ha precisado y ha querido que esos datos ajenos se deduzcan de las relaciones profesionales, económicas y financieras, relaciones que, dada la estructura del precepto, no pueden ser otras que las sostenidas con el titular de los mismos. La norma no establece la obligación de suministrar

como a los depositarios de datos de ulterior nivel, siempre que el conocimiento proceda de relaciones económicas, profesionales o financieras y no de relaciones de otra índole.

En efecto la postura del tribunal amplía las relaciones económicas, profesionales o financieras, no limitándose a la información que el requerido tiene por sus relaciones directas sino también a las que posee como depositario de datos de ulterior nivel. Creemos que a pesar de que la literalidad de la ley no es clara sería más acertada la postura mantenida en el voto particular, pues, aunque no lo diga expresamente parece que la interpretación más adecuada es que aquel al que se le requiere la información debe conocer la misma como consecuencia de sus relaciones directas con el titular de la información⁶⁶.

3.6. Los requerimientos: acto administrativo o procedimiento

Uno de los problemas que nos podemos plantear en relación con los requerimientos de información es si los mismos se consideran actos administrativos o son un procedimiento en sí. Ante esta cuestión pensamos que los requerimientos de información constituyen en la mayor parte de supuestos actuaciones independientes⁶⁷. Señala Navarro Egea (2019, p.11) que «este tipo de requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información». Se podría incluso considerar, aunque el legislador no lo haya regulado como tal⁶⁸, un pro-

datos relevantes para la Hacienda «relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones o de las ajenas que se deduzcan de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas», sino que, con mayor precisión, habla de la obligación de una personas de facilitar elementos de información «relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas», lo que, a nuestro entender, obliga a concluir que la carga alcanza solo a aquellos datos relativos a un tercero de los que se dispone como consecuencia de las relaciones entabladas con él.

⁶⁶ Sánchez López (2017, pp. 122 y 123) afirma que, en la disyuntiva entre la comodidad de la labor de la Administración y la proporcionalidad en el establecimiento de las obligaciones de información tributaria a cargo de los ciudadanos, se entiende, a juicio de los magistrados, que debe prevalecer la primera en detrimento de la segunda. Defiende pues como más razonable la postura mantenida por el magistrado en el voto particular al considerar que la proporcionalidad es uno de los principios que ha de tenerse en cuenta cuando se establecen obligaciones de información a cargo de los ciudadanos.

⁶⁷ Señala Rodríguez Álvarez (2008, p. 235) que:

[...] los requerimientos de obtención de información son actos de trámite cualificados, que tienen un carácter definitivo, en la medida en que concluyen con la obtención de la información, aunque, como más adelante se verá, en numerosas ocasiones se asocian a procedimientos de comprobación e inspección, aunque sean procedimientos y funciones independientes.

⁶⁸ Del Moral González (2009, p. 127) afirma que la LGT no configura las actuaciones de información como un procedimiento tributario, y tampoco lo hace el Reglamento General de Aplicación de los tributos que no incluye como uno más dentro de los procedimientos de gestión que detalla, ni como un procedimiento de

cedimiento de aplicación de los tributos⁶⁹ que es autónomo respecto de los procedimientos de comprobación e investigación, aunque a veces pueda tener respecto de estos últimos un carácter instrumental⁷⁰. García-Ovies Sarandeses (2004, p. 493) define estos requerimientos de información como cuasiprocedimientos, con la única diferencia de que, en los mismos, frente a lo que sucede en el procedimiento de inspección, su realización no implica la práctica de liquidación alguna.

De esta forma y a pesar de que creemos que hubiera sido más conveniente que tales requerimientos de información se hubiesen recogido como procedimiento *ac hoc*, no es esto lo que ha sucedido, por lo que tales requerimientos se consideran simplemente actuaciones administrativas. Esta circunstancia plantea un gran número de interrogantes en relación con los efectos que los mismos tienen en los supuestos de prescripción, recargos extemporáneos, e incluso si podrían ser consideradas un modo de iniciación de un posterior procedimiento inspector. Analizaremos a continuación uno a uno estos supuestos.

En relación con si los requerimientos de información interrumpen el cómputo del plazo de prescripción, debemos partir de que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria se puede interrumpir por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda. Para aclarar si los requerimientos interrumpen o no este plazo, diferenciaremos según los mismos sean de los que solicitan información a terceros o los que se hacen al propio obligado tributario. En el primero de los supuestos estos se pueden llevar a cabo tanto en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos como de forma independiente, y así en ambos casos, tal y como afirma Juan Lozano (1993, p. 35), consideramos que «un acto de personas ajenas a un procedimiento no puede tener en ningún caso efectos interruptivos del plazo

inspección. Al aludir al requerimiento simplemente lo mencionan como una facultad más de la Administración tributaria en general y de los órganos de inspección y recaudación en general. Sin embargo, el propio autor señala que a pesar de que estas actuaciones no se definen por la ley como un procedimiento tributario,

al ser el objeto fundamental de su regulación la limitación de las facultades de la Administración tributaria y de los fines y utilización de las mismas, y el objeto de su realización comprobar el cumplimiento por el requerido de sus propias obligaciones tributarias, pueden definirse como un cuasi procedimiento de comprobación e investigación.

⁶⁹ Sánchez Blázquez (2014, p. 140) señala que «podría decirse que constituyen un procedimiento autónomo o independiente que se iniciaría con el requerimiento y que finalizaría con la contestación al mismo, al menos si tenemos en cuenta una concepción amplia del procedimiento administrativo».

⁷⁰ Ruiz Zapatero (2011, p. 381) afirma que:

[...] la regulación reglamentaria parece considerar el procedimiento de requerimiento individualizado como un procedimiento autónomo propio de una autotutela administrativa instructiva, que podría cobrar autonomía y dar lugar a actuaciones originarias, es decir, ajenas a cualquier procedimiento tributario previo de naturaleza declarativa o ejecutiva.

para liquidar». En cuanto a los requerimientos a los propios obligados se harán siempre de forma independiente⁷¹, y por tanto la finalidad de los mismos no puede entenderse que sea la liquidación o recaudación de la deuda, por lo que creemos que los mismos en ningún caso interrumpirán el cómputo del plazo de prescripción⁷². En relación con esta cuestión se pronuncia el TEAC, en Resolución de 26 de abril de 2012, afirmando expresamente que:

[...] ha de tenerse en cuenta que las actuaciones referentes al requerimiento de información cuya atención se enmarca en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales reguladas en el artículo 29.2 f) LGT, en ningún caso interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación en relación con las obligaciones del contribuyente.

Por otra parte, qué sucederá en los supuestos en los que el obligado tributario recibe un requerimiento de información, siendo consciente en ese momento que el cumplimiento del mismo va a poner de manifiesto el incumplimiento de una obligación tributaria, y como consecuencia decide regularizar su situación antes de iniciarse el procedimiento correspondiente por parte de la Administración tributaria. En este caso ¿sería aplicable el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27.3 de la LGT, o por el contrario entendemos que el requerimiento de información es un requerimiento de la Administración por lo que no concurren los requisitos necesarios para la aplicación del mismo?

Para resolver esta cuestión partiremos de que se entiende por requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria⁷³. En el supuesto planteado la actuación administrativa

⁷¹ Señala el artículo 30.4 del RGGI que:

[...] la solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Esto supone que los requerimientos de información que estamos analizando se realizarán de forma independiente al procedimiento de aplicación de los tributos, pues de hacerlos en el curso del mismo no se considerarán requerimientos de información.

⁷² Es doctrina reiterada del TS (Sentencias de 14 de diciembre de 1993 [rec. núm. 180/1990], de 8 de febrero de 2002 [rec. núm. 7832/1996], de 29 de junio de 2002 [rec. núm. 3676/1997 –NFJ012567–], de 13 de febrero de 2007 [rec. núm. 8094/2002 –NFJ080773–] y de 17 de marzo de 2008 [rec. núm. 5697/2003 –NFJ029009–]) que solo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1.ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2.ª) que sea jurídicamente válida; 3.ª) notificada al sujeto pasivo; y 4.ª) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata.

⁷³ Definido, entre otras, por la Sentencia del TS de 30 de marzo de 2011 (rec. núm. 483/2007 –NFJ080771–).

no tiene como fin la regularización o la comprobación, por lo que no existe requerimiento previo, y por tanto el sujeto podrá aplicar los recargos del artículo 27 de la LGT, con las ventajas que ello conlleva en cuanto a intereses de demora y sanciones⁷⁴. En relación con esta cuestión señala Sánchez Blázquez (2014, p. 147) que:

[...] en la medida en la cual se utilicen estos requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias para la obtención de justificantes que de manera directa o indirecta revelan incorrecciones en las autoliquidaciones de los obligados tributarios requeridos se estará dando la oportunidad en la práctica a dichos obligados tributarios de que regularicen su situación tributaria mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias con la aplicación del régimen favorable de las regularizaciones espontáneas.

Otra cuestión que se ha venido planteando, tanto por la jurisprudencia como por la doctrina administrativa, es qué sucede en aquellos supuestos en los que se realizan requerimientos de información al obligado tributario que coinciden sustancialmente con el objeto y contenido del posterior procedimiento de inspección. Existen distintos pronunciamientos⁷⁵ que afirman que estos requerimientos de información se pueden considerar el inicio del procedimiento inspector por lo que el plazo máximo en el que se debe desarrollar el mismo debe computarse desde esa fecha. Sin embargo, la normativa existente en la actualidad es contraria a esta respuesta, y así señala expresamente el artículo 30.3 del RGGI que «los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación».

La Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 (RG 471/2012 –NFJ053605–) se pronunciaba expresamente sobre esta cuestión afirmando la «independencia de los requeri-

⁷⁴ En el mismo sentido se pronuncia el TS en su Sentencia de 8 de abril de 2019 (rec. núm. 4632/2017 –NFJ073149–) afirmando que:

[...] los requerimientos de información no tienen el efecto de impedir la aplicación del régimen de recargos por pago voluntario extemporáneo, y además no interrumpen la prescripción tributaria. En efecto, el requerimiento de información no tiene la condición de requerimiento previo a los efectos de los recargos que prevé el art. 27 de la LGT, cuando prevé que a «[...] los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria». Y los requerimientos de información no tienen tal objeto. Y, por otra parte, los requerimientos previos de información no interrumpen la prescripción, de conformidad con lo dispuestos en el art. 681.a) de la LGT.

⁷⁵ La Sentencia de la AN de 3 de diciembre de 1996 (rec. núm. 1402/1991 –NFJ005479–) indica que la actuación inspectora «comienza con un requerimiento concreto de información, a los efectos de comprobar la situación tributaria del contribuyente». En el mismo sentido encontramos distintas Resoluciones del TEAC de 10 de septiembre de 2013, de 13 de enero de 2016 y de 2 de marzo de 2016.

mientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien». De esta forma concluía que la utilización en los procedimientos de comprobación o inspección posteriores de los datos y los justificantes, obtenidos en virtud del requerimiento de información, no adelantan el inicio de estos procedimientos al momento de la toma de datos ni al de la aportación de la documentación.

Sin embargo y a pesar de que podría parecer una cuestión prevista por la propia normativa y que no plantea duda, la misma no está plenamente resuelta, y así el TS en Auto de 19 de enero de 2018 (rec. núm. 4632/2017 –NFJ069272–) admite un recurso de casación para la formación de la jurisprudencia sobre la siguiente cuestión:

[...] determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias suponen el inicio de un procedimiento inspector, si se tiene en cuenta el resultado para acordar dicho procedimiento o, por el contrario, se está en presencia de actuaciones distintas y separadas, operando los plazos de duración del procedimiento inspector de modo autónomo e independiente.

Se quiere fijar con claridad la frontera entre los requerimientos de información previstos en el artículo 93 de la LGT y el procedimiento de inspección⁷⁶. Este recurso ha sido resuelto por el TS en su Sentencia de 8 de abril de 2019 (rec. núm. 4632/2017 –NFJ073149–), en la que señala que fija como doctrina de interés casacional que:

[...] los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no supone el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas. En consecuencia, los plazos de duración del procedimiento inspector operan de modo autónomo e independiente de la fecha en que se hubiera cursado el requerimiento de información.

⁷⁶ En torno a esta cuestión establece Sánchez Blázquez (2014, pp. 145 y 146) que:

[...] en la medida en que unas actuaciones de obtención de información se excedieran de la finalidad de conocimiento de datos relevantes para la selección de sujetos y obligaciones a comprobar en un eventual procedimiento de comprobación o investigación posterior y pasen a ser actuaciones preparatorias de un cierto procedimiento de comprobación o investigación que se realizará, se estaría incurriendo en una desviación de poder.

Concluyendo el propio autor que «esto supondría evitar la aplicación de las normas reguladoras de los plazos máximos de resolución de dichos procedimientos de comprobación o investigación, en un evidente supuesto de actuación de la Administración tributaria realizada en fraude de ley».

Ahora bien y a pesar de la compatibilidad que se establece como regla señala el propio tribunal que:

[...] la compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan solo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretende incurrir en un fraude de ley y la consecuencia por tanto debe ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses, ampliables bajo determinadas circunstancias o de la de comprobación, que en tales supuestos deberá ser aplicada. Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio.

A la vista de las múltiples dudas que se suscitan en torno a estas actuaciones creemos que hubiera sido conveniente que el legislador hubiese establecido un procedimiento *ad hoc* en relación con la obtención de información, evitando de esta forma muchos de los problemas que se plantean⁷⁷.

Referencias bibliográficas

Aguallo Avilés, A. (1994). *El contribuyente frente a los planes de inspección*. Marcial Pons.

Anibarro Pérez, S. (2010). La obtención de información de terceros por los órganos de gestión tributaria. En AA.VV., *Tratado de la Ley General Tributaria* (pp. 77-95). Aranzadi.

Bernardo Gómez, M. C. (2015). Análisis de la jurisprudencia reciente relativa a los requerimientos individualizados de información sobre terceras personas. *Crónica Tributaria*, 155, 159-168.

Calvo Vérguez, J. (2014). Alcance de la obligación de facilitar información con trascendencia tributaria: la particular situación de

⁷⁷ Ya en 1992 y en relación con los artículos 111 y 112 de la antigua LGT, que prácticamente se reproducen con alguna pequeña matización por la LGT vigente, López Martínez (1992, p. 277) señalaba:

[...] la imperiosa necesidad del establecimiento de un específico procedimiento de obtención de información, que regule las enormes lagunas existentes, en el que se contengan de forma diferenciada, el régimen jurídico de los deberes de información de terceros y el del resto de deberes de colaboración que son exigidos en las actuaciones de obtención de información, y se especifique con toda claridad las condiciones de ejercicio de una u otra forma de obtención de información.

- las entidades financieras. *Crónica Tributaria*, 153, 93-132.
- Calvo Vérguez, J. (2017). La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras. *Documentos de Trabajo IEF*, 3, 1-94.
- Calvo Vérguez, J. (2019). La obligación de información específica prevista en el ámbito tributario para las llamadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 5-40.
- Fenellós Puigcerver, V. (1998). *El Estatuto del contribuyente*. Editorial Trotta.
- García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R. (2015). *Curso de Derecho Administrativo*. Thomson-Civitas.
- García-Ovies Sarandeses, I. (2004). Procedimiento de inspección. En R. Calvo Ortega, *La nueva Ley General Tributaria* (pp. 489-498). Thomson-Civitas.
- Gómez Cabrera, C. (1998). *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*. McGraw-Hill.
- Herrera Molina, P. (1993). *La potestad de información tributaria sobre terceros*. La Ley.
- Hurtado González, J. F. (2001). *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova.
- Jacobo y Burguillo, J. M. (1987). *La información tributaria en España*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Juan Lozano, A. M. (1993). *La inspección de Hacienda ante la Constitución*. Marcial Pons.
- Lago Montero, J. M. (1998). *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Marcial Pons.
- Lasarte Álvarez, J. y Sánchez Pedroche, J. A. (1999). La gestión tributaria. Relaciones entre Hacienda y los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos. En J. Lasarte, *Manual General de Derecho Financiero* (pp. 497-515). Comares.
- López Martínez, J. (1992). *Los deberes de información tributaria*. IEF-Marcial Pons.
- Mantero Sáez, A. (1985). Comentarios a la Ley 10/1985, de 26 de abril. *Carta Tributaria*, 6, 98- 109.
- Mantero Sáez, A. (1986). El deber de información tributaria. Los artículos 111 y 112 de la LGT. *Crónica Tributaria*, 53, 112-132.
- Martín Queralt, J. (2019). La demasía de los requerimientos de información y la positiva labor jurisprudencial. *Carta Tributaria*, 46, 1-17.
- Martín Rodríguez, J. M. (2018). ¿Puede la agencia tributaria solicitar la cesión indiscriminada de datos de abogados y procuradores a los tribunales? Análisis de la STS 1611/2018, de 13 de noviembre de 2018. *Nueva fiscalidad*, 4, 249-262.
- Mochón López, J. (1995). *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Marcial Pons.
- Moral González, A. del. (2009). Requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario. *Impuestos* (pp. 117-138). Tomo II.
- Navarro Egea, M. (2019). El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores: deber de contribuir y protección de datos personales. *Revista Técnica Tributaria*, 125, 13-33.
- Navarro González, R. (2017). La motivación de los actos administrativos. En E. Gamero Casado (Dir.), S. Fernández Ramos y J. Valero Torrijos (Coords.), *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y régimen jurídico básico del sector público* (pp. 1.814-1.823). Tirant lo Blanch. Tomo II.

- Olivares Olivares, B. (2017). *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*. Aranzadi.
- Ortiz Liñán, J. (2003). *Régimen jurídico de la información en poder de la Hacienda Pública*. IEF.
- Palao Taboada, C. (1987). La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites. *Gaceta fiscal*, 45, 128-143.
- Palao Taboada, C. (1994). Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública. *Crónica Tributaria*, 72, 105-112.
- Peña Velasco, G. de la. (1996). La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el artículo 123 de la LGT). *Impuestos* (pp. 61-84). Tomo I.
- Pulido Coreddo, J. (1987). La bolsa y los deberes de información tributaria. *Estudios sobre tributación bursátil*. Editorial Civitas.
- Rodríguez Álvarez, J. (2008). Requerimientos individualizados para la obtención de información. *Manual de aplicación de los tributos* (pp. 1-15). IEF.
- Ruiz García, J. R. (2006). Los principios generales de la aplicación de los tributos. En AA. VV., *Estudios de la Ley General Tributaria* (pp. 235-247). Lex Nova.
- Ruiz Garijo, M. (2003). El preocupante concepto de «trascendencia tributaria» del artículo 111 de la LGT. *Jurisprudencia Tributaria*, 11, 1-8.
- Ruiz Zapatero, G. (2011). Comentario al artículo 55. *El Reglamento de Gestión e inspección de los tributos comentado* (pp. 379-393). La Ley.
- Sánchez Blázquez, V. M. (2014). Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias y los procedimientos de comprobación posteriores que utilizan la información obtenida. *Revista Contabilidad y Tributación CEF*, 377-378, 136-148.
- Sánchez Huete, M. A. (2018a). Las nuevas obligaciones informativas en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos». En J. Pedreira Menéndez, *Fiscalidad de la colaboración social* (pp. 365-387). Aranzadi.
- Sánchez Huete, M. A. (2018b). ¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas turísticas. *Quincena Fiscal*, 14, 1-12.
- Sánchez López, E. (2001). *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Sánchez López, E. (2010). El obligado a aportar información con trascendencia tributaria. En AA. VV., *Tratado de la Ley General Tributaria* (pp. 90-105). Aranzadi.
- Sánchez López, E. (2017). La justicia en la obtención de información de terceros. Su repercusión en el sistema tributario justo. *V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (pp. 114-125). IEF.
- Sánchez López, E. (2018). Algunas cuestiones controvertidas en relación con los requerimientos de información. *Quincena Fiscal*, 9, 1-18.
- Sánchez López, E. (2019). Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos. *Quincena Fiscal*, 14, 1-25.
- Sánchez Pedroche, J. A. (1995). El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Quincena Fiscal*, 5, 9-30.
- Sánchez Serrano, L. (1985). Modificación parcial de la LGT. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* (pp. 195-209). Edersa.
- Sesma Sánchez, B. (2001). *La obtención de información tributaria*. Aranzadi.