

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ014227

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 7 de junio de 2003

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5483/1998

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección.Requerimientos de obtención de información.** Los auditores de cuentas deben atender los requerimientos que tengan por objeto aportar los estados financieros de una entidad mercantil. Noción de trascendencia tributaria: la información solicitada debe ser presentada siempre que se encamine a la aplicación efectiva del tributo (salvo la exigencia de datos no patrimoniales), aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética. Aplicación del principio de proporcionalidad. Secreto profesional: en el caso de los auditores de cuentas el secreto profesional no es oponible, entre otros supuestos, frente a quienes resulten designados por resolución judicial o estén autorizados por ley, siendo este último supuesto el que habilita sin discusión a la Inspección de Hacienda para requerir información.

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, arts. 20.1 y 24.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 111 y 113.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 12.1, 53.2, 54.1 f) y 63.1.

Ley 19/1988 (Auditoría de Cuentas), arts. 13 y 14.

RD 1633/1990 (Rgto. Auditoría de Cuentas), art. 43.

RD 1597/1989 (Rgto. Registro Mercantil), arts. 2.º, 12, 330 y 333.

**PONENTE:***Don José Mateo Díaz.***ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El Jefe de la UCI, Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dirigió el día 10 de marzo de 1993 un requerimiento de información tributaria a K..., entidad que lo recurrió en reposición, desestimada por Resolución de 13 de abril de 1993, a la que siguió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, la cual lo desestimó por Resolución de 5 de octubre de 1994.

**Segundo.**

Los anteriores actos administrativos fueron objeto de recurso contencioso, que se tramitó ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, Sección 6.ª, en el que recayó Sentencia el 16 de diciembre de 1997, desestimatoria.

**Tercero.**

Frente a la misma se formalizó recurso de casación por K..., en el que una vez interpuesto, recibidos los autos, admitido a trámite y efectuadas sus alegaciones por la Administración recurrida, se señaló el día 29 de mayo de 2003 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Al amparo del número 4 del artículo 95.1 de la Ley de la Jurisdicción de 1956, versión dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, se oponen los siguientes motivos:

1. Infracción, por interpretación errónea, del artículo 111.1 de la Ley General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 53.2 y 54.1 f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, así como la infracción, por inaplicación, del artículo 63.1 de la Ley 30/1992.

2. Infracción también por interpretación errónea, de los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en relación con el artículo 43 del Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, así como la infracción, por indebida aplicación, del apartado 5 del artículo 111 de la LGT y la infracción, por inaplicación, del artículo 12.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

3. Infracción, por inaplicación, de los artículos 2.º, 12, 330 y 333 del Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento de Registro Mercantil, vigente al tiempo de suceder los hechos enjuiciados.

## **Segundo.**

Los requerimientos de información tributaria practicados por las Autoridades de Hacienda han generado en años pasados un intenso debate, que ha terminado por esclarecer la problemática que alienta en ellos.

De esa forma ha quedado precisado el sentido del deber tributario de información que viene establecido básicamente por el artículo 111 de la LGT, y en torno al que giran los motivos aducidos por la parte recurrente.

La sentencia recurrida hizo uso de esa nutrida jurisprudencia de la que venimos hablando, citando al efecto las Sentencias de 9 de noviembre de 1998, 6 de marzo, 29 de mayo, 24 de julio, 15 de septiembre, 13 y 27 de noviembre de 1999, 7 y 18 de febrero, 11 de marzo y 29 de julio de 2000 y 3 de febrero de 2001.

En esta última se resolvieron tres cuestiones que guardan paralelismo con las que ahora estamos resolviendo:

- El deber de colaboración con la Administración Tributaria, establecido por el artículo 111 tiene como límite infranqueable el que los datos requeridos han de tener trascendencia tributaria.
- Supuesto lo anterior, el deber es inexigible si se solicitan datos que afecten a la intimidad de las personas.
- Tampoco es exigible si el cumplimiento del requerimiento supone transgredir los límites que, en el supuesto de referencia, imponía a los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria el Reglamento de los Colegios Oficiales de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria de 4 de diciembre de 1969.

El recurrente consideraba que la información solicitada por la Inspección Tributaria de una Diputación Foral, al referirse a los inmuebles usados o en construcción ofertados por la Agencia de la Propiedad Inmobiliaria regentada por el recurrente, con indicación del titular ofertante, la ubicación, superficie y precio de venta, no se refiere a datos que interesen a efectos de ningún impuesto, o que tengan la trascendencia tributaria a que se refiere el artículo 111 de la LGT, tanto en lo que afecta a los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria como en cuanto a los propietarios de los inmuebles o los posibles compradores.

Sostuvo que la Administración Tributaria únicamente puede investigar aquellos hechos o circunstancias respecto de los que, o bien ha nacido ya un hecho imponible, o bien es seguro que va a nacer, pues en caso contrario únicamente existe una posibilidad o simple expectativa, y los datos no tendrán trascendencia tributaria.

Los precios ofertados en las Agencias de la Propiedad Inmobiliaria, se siguió insistiendo por el recurrente, son precios simplemente indicativos, que varían considerablemente al alza o a la baja.

Esta postura del recurrente le llevó a rechazar la conclusión a que llegó la sentencia de instancia, relativa a que aunque los datos solicitados no iban a ser determinantes en ningún caso de la base imponible, ni de la valoración, de una operación sujeta a tributo, sí poseen trascendencia tributaria «aunque se adjetive de potencial, indirecta, hipotética».

Para resolver la cuestión, la sentencia que citamos partió del análisis del artículo 111.1 de la LGT, citado como infringido, el cual establece un deber general expresado en la siguiente forma: «Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras, con otras personas».

La cuestión se desplaza, y así ocurre ahora con el recurso de K..., hacia el sentido que deba darse al concepto jurídico indeterminado «trascendencia tributaria».

Ante todo, debe tenerse en cuenta que el requerimiento de autos tenía por objeto aportar los estados financieros de una determinada entidad mercantil.

A continuación se impone hacer varias acotaciones y las primeras provienen del mismo artículo 111. Así, el mismo epígrafe número 1, lo circunscribe a los retenedores y a los obligados a ingresos a cuenta, las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la

propiedad intelectual o industrial o de los de autos, y las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas.

El epígrafe 3 recoge la inoponibilidad del secreto bancario.

El 4 se dirige a los funcionarios públicos.

Y el 5 es el que más interesa en el presente supuesto, dispone que «la obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales, que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las de sus clientes (...)».

Los profesionales, agrega el mismo epígrafe, no podrán invocar el secreto profesional.

Otra acotación proviene del artículo 140, que en su apartado d), declara de la competencia de la Inspección de los Tributos «realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos».

Esta norma cierra el concepto jurídico indeterminado de que nos estamos ocupando.

La información, en definitiva, 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 e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos.

Y, naturalmente, aunque no se diga expresamente, la Administración habrá de atemperar el requerimiento de información al principio de proporcionalidad que irradia sobre toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos, siendo demostración de la aplicación de este principio nuestra Sentencia de 24 de julio de 1999, al afirmar que están proscritas las injerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria.

Posteriormente este deber fue precisado por el artículo 113 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio -que se citó en la sentencia que citamos como simple referencia y en el mismo sentido se utiliza en la presente, no por su vigencia en el supuesto-, al relacionar las potestades de la Inspección y el deber de colaboración de los ciudadanos y entidades con una doble exigencia: los datos, informes o antecedentes obtenidos por ella obtenidos en el desempeño de sus funciones, a) tienen carácter reservado; y b) sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendadas, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto alguna de las cinco excepciones previstas en el mismo precepto, y que van desde la investigación o persecución de delitos hasta la colaboración con otras Administraciones Tributarias, públicas o comisiones parlamentarias, en los términos que el propio precepto especifica.

Por todo ello y siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos -la exigencia de datos no patrimoniales está proscrita, afirmó en su día la Sentencia de esta Sala de 6 de marzo de 1989-, debe ser prestada, aunque su utilidad puede ser potencial, indirecta o hipotética.

No hay, en consecuencia, infracción de ninguno de los apartados del artículo 111.

### **Tercero.**

Finalmente, debemos examinar el argumento relativo a que el requerimiento no tiene en cuenta la necesaria confidencialidad de los datos, que llegan al profesional -en el caso que ahora nos ocupa auditor de cuentas- como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa, exceptuados en el artículo 111.5 de la LGT, a lo que se añade la invocación del secreto profesional sobre datos, hechos o noticias conocidas por razón de su actuación profesional, establecida por los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en relación con el artículo 43 del Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

Este último precepto, fiel trasunto de las normas de la Ley habilitante, dispone:

#### **Artículo 43. Secreto.**

1. El auditor de cuentas estará obligado a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas.

2. Sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría, podrán acceder en todo caso, a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el número anterior:

- a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico a que se refieren los artículos 64 y siguientes de este Reglamento.
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) Quienes estén autorizadas por ley.

#### **Cuarto.**

También aquí reiteramos la doctrina de la Sentencia de 3 de febrero de 2001, en la que se abordó el secreto profesional con relación a un Agente de la Propiedad Inmobiliaria que lo invocaba, con cita también de preceptos legales y reglamentarios dimanados de su específica normativa.

En dicha sentencia se contienen una serie de consideraciones generales sobre el secreto profesional en materia tributaria, en el sentido de que ciertamente el artículo 111.5 impone a la Administración un doble límite que ha de observar cuando exige el deber de colaboración de los profesionales, exigiendo el respeto a los datos privados no patrimoniales que conozcan por su actividad y afecten al honor y a la intimidad de sus clientes (en el caso presente, el reproche de los recurrentes no se dirige a que se haya quebrantado este límite) y el de los datos confidenciales en ejercicio de las funciones de asesoramiento y defensa, aclarando que nunca podrán ampararse en el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

Es en el límite que impone la ley en cuanto a los datos confidenciales obtenidos en el ejercicio de las funciones de asesoramiento y defensa en el que se concreta el reproche de la parte recurrente, unido a la necesidad de observar el secreto profesional.

Recordemos que el secreto profesional cuenta con abundante jurisprudencia, iniciada por las Sentencias del Tribunal Constitucional de 24 de noviembre de 1984 y del Tribunal Supremo (TS) de 29 de julio de 1983, que pusieron límites a la irradiación de éste en el campo de los asesoramientos o dictámenes de los que derivaran operaciones bancarias, permitiendo investigar la causa económica inmediata del abono, pero no la causa remota, es decir, el contenido del asesoramiento o dictamen.

La Sentencia del TS de 30 de octubre de 1996 insistió en la misma doctrina facultando en materia de honorarios profesionales a indagar la identidad del cliente y genéricamente el concepto o servicio profesional prestado.

Posteriormente, la restante doctrina jurisprudencial que hemos invocado se ha pronunciado siempre en el mismo sentido.

La Sentencia de 6 de marzo de 1999, recurso 875/1994, declaró que el secreto profesional, impuesto a los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria por los artículos 28.1 y 35 c) del Decreto de 4 de diciembre de 1969, por el que se aprobó el Reglamento de los Colegios Oficiales de dicha profesión y de su Junta Central, protege exclusivamente el derecho a la intimidad individual, que también salvaguardan, aparte del propio texto constitucional en sus artículos 20.1 y 24, los artículos 111 y 113 de la LGT.

Y en cuanto al límite que impone el texto del artículo 111.5 a los datos confidenciales obtenidos por la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa, la Sala compartió los razonamientos de la sentencia de instancia, la cual insistió en que el TS, partiendo de la constitucionalidad del deber de colaboración con la Hacienda Pública -STC 110/1984, de 26 de noviembre, Autos del TC 642/1986 y 76/1990, de 26 de abril-, ha tenido ocasión de pronunciarse en repetidas ocasiones sobre el secreto profesional, citando, como ejemplo de límite necesario, nacido del derecho a la intimidad, que en materia de secreto médico, la Sentencia de 6 de marzo de 1989 declaró la nulidad de pleno derecho del artículo 3.º 1 c) del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre descripción de la asistencia médica prestada, en las facturas expedidas por los colegiados, «pero en el caso de autos -afirma la instancia-, ninguno de los datos a que se refiere el requerimiento de información se salen del ámbito de lo estrictamente patrimonial».

#### **Quinto.**

En el caso de los auditores de cuentas, el artículo 43 que antes examinamos nos revela enseguida que está elaborado desde el punto de vista de la relación auditor-cliente, amparando a éste frente a cualquier extralimitación del profesional, sin perjuicio de lo cual, tal secreto no es oponible frente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico a que se refieren los artículos 64 y siguientes de este Reglamento, y tampoco lo es, ahora sin matizaciones, frente a quienes resulten designados por resolución judicial o «estén autorizados por Ley».

Este último supuesto habilita, sin discusión a la Inspección de Hacienda, de la mano de los preceptos citados la LGT.

El ensamblaje entre la existencia del secreto profesional, reconocido y garantizado por la ley, y el deber de colaboración tributaria, aparece por tanto perfectamente delineado y, en el presente caso, es inoponible por las razones expuestas.

**Sexto.**

Por todo ello, los dos primeros motivos opuestos por la recurrente, frente a la ajustada y precisa sentencia de instancia, han de ser rechazados en su totalidad, restando solamente por añadir unas breves consideraciones en orden a los artículos 12.1 y 63.1 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común, que también se citan como infringidos.

Para ello, la recurrente traza una complicada argumentación, especulando sobre el deber de conservar la contabilidad durante cinco años, impuesto por el artículo 14.1 de la Ley citada, y llegando a la conclusión de que las autoridades mencionadas por la LGT no tienen competencia para exigir el levantamiento del secreto profesional de los auditores, puesto que ha de ser el Gobierno, mediante Real Decreto, el que establezca los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible la coordinación de tales competencias.

La invocación del artículo 12.1 se hace para someter a crítica el que un órgano asuma indebidamente competencias que no tiene conferidas, y la del artículo 63 para instar la anulación del acto recurrido.

Para rebatir lo anterior poco hay que añadir a cuanto llevamos expuesto. Ni puede discutirse la competencia que emana de la propia LGT ni puede sostenerse que la Inspección de Hacienda haya de acudir a otro procedimiento que al que le es propio, en lugar del que sin fundamento alguno se propone.

**Séptimo.**

Nos queda por examinar el tercer motivo, en el que se estiman infringidos los artículos 2.º, 12, 330 y 333, todos ellos del Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Registro Mercantil.

Atropellando los preceptos de la LGT, la entidad recurrente sienta la tesis de que la Inspección debe obtener sus datos de las cuentas anuales y los documentos complementarios que los auditores, en virtud de los preceptos citados, deben depositar anualmente en el Registro indicado.

Esta remisión no tiene fundamento legal alguno y no puede prevalecer frente a la claridad de los artículos 111 y siguientes de la precitada LGT de 1963.

**Octavo.**

En definitiva, han de desestimarse todos los motivos, lo que implica la condena en costas de la parte recurrente, a tenor de lo dispuesto en el artículo 102.3 de la Ley de la Jurisdicción de 1956.

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el Pueblo español.

**FALLAMOS**

Desestimamos el recurso de casación interpuesto por K... P... M..., S.A. y Compañía. A... S..., contra la Sentencia dictada el día 16 de diciembre de 1997, por la Sección 6.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su recurso 941/1994, siendo parte recurrida la Administración General del Estado, imponiendo a la entidad recurrente las costas del recurso.