

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ053146

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 28 de noviembre de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5692/2011***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Requerimientos de obtención de información. Trascendencia tributaria.** En tanto estamos ante un acto que define una obligación de hacer, resulta suficiente motivación del acto la cita de las normas que fundamentan jurídicamente la misma como objeto del requerimiento, puesto que del mero contenido de la información requerida en relación con la finalidad perseguida se puede inferir la motivación. En el supuesto concreto de autos, el requerimiento señala los datos que se pretenden conocer y la mención a los arts. 93 y 141 Ley 58/2003 (LGT). En resumidas cuentas, lo que se pretende es conocer con detalle determinadas operaciones realizadas con billetes de 500 euros, que se concretan con referencia a sucursales y fechas. Pues bien, dichos datos y operaciones, de una cuantía ciertamente significativa, con una clara relevancia económica, no sólo por su importante cuantía, sino aún más si cabe por los billetes con los que se llevan a cabo, de notoria significación en determinadas transacciones al margen de la legalidad, sin mayor justificación adicional, evidencian la trascendencia tributaria que se exige para su conformidad jurídica, lo que viene a ratificarlo, como señala el Sr. Abogado del Estado, el que figure entre las directrices del Plan General de Control Tributario para 2007, en cuya ejecución se dictó el requerimiento de información para la represión del fraude fiscal, incluyéndose expresamente en el Plan Parcial de Inspección las actuaciones de investigación en control de operaciones con empleo de billetes de alta denominación, lo cual, viene a abundar sobre la suficiencia de motivación.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93 y 141.

**PONENTE:***Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Noviembre de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 5692/2011 interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2011, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 368/2008 .

Ha comparecido como parte recurrida el Procurador D. Luis Pozas Osset, en nombre y representación del BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A. (Sociedad absorbente del BANCO PASTOR S.A.).

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En el recurso contencioso-administrativo nº 368/2008 seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 29 de septiembre de 2011, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Estimar el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador D. Luis Pozas Osset, en nombre y representación de la entidad BANCO PASTOR, S.A., contra la resolución de fecha 10 de julio de 2008, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, y declarar que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho.- Sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

Esta sentencia fue notificada Abogado del Estado, representante de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, el día 30 de septiembre de 2011.

**Segundo.**

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 19 de octubre de 2011, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por Diligencia de Ordenación de fecha 21 de octubre de 2011, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

**Tercero.**

El Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrente, con fecha 29 de diciembre de 2011 presentó de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, el primero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, por insuficiente motivación de la misma, con vulneración de los artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución y 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, concordantes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y jurisprudencia sobre el particular: el segundo al quinto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, concretamente, el segundo, por infracción del artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula las obligaciones de información, junto con la normativa legal concordante, en particular el artículo 29 de la Ley General Tributaria sobre obligaciones tributarias formales; el tercero, infracción del artículo 34.1 de la Ley General Tributaria por indebida aplicación de los derechos y garantías de los obligados tributarios, en particular, del alcance del derecho a no aportar documentos; el cuarto, infracción del artículo 3.2 de la Ley General Tributaria por indebida aplicación de los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costas indirectos en la aplicación del sistema tributario; el quinto, infracción de los artículos 31 de la Constitución Española, 5 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 141 de la Ley General Tributaria al no respetar la interpretación hecha por el Tribunal Constitucional del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en particular, en Sentencias 110/1984, 76/1990 y 50/1995); con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que se estime este recurso, case la sentencia recurrida, y desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia confirmándose la resolución administrativa impugnada".

**Cuarto.**

El Procurador D. Luis Pozas Osset, en nombre y representación del BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A. (Sociedad absorbente del BANCO PASTOR S.A.), compareció y se personó como parte recurrida.

**Quinto.**

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 2 de febrero de 2012 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**Sexto.**

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, El Procurador D. Luis Pozas Osset, en nombre y representación del BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A. (Sociedad absorbente del BANCO PASTOR S.A.), parte recurrida, con fecha 3 de abril de 2012 presentó escrito de oposición al recurso, formulando los alegaciones que consideró convenientes a su derecho, esto es, la primera, esta parte se opone a los motivos expuestos por la Abogacía del Estado, no considerándose que la sentencia recurrida haya quebrantado las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia por insuficiente motivación de la misma, por ser ilustrativa la sentencia invocada por la sala e idéntica en cuanto a la justificación del requerimiento de información solicitado como explicación de la conclusión a la que llega la sentencia, considerando que se trata de una solicitud de información cuasi estadística. Constituye suficiente razonamiento en cuanto a identidad para justificar la motivación de la sentencia, pues lo que intenta transmitir es la carencia de trascendencia tributaria de la información requerida conforme a lo establecido en el artículo 93 de la Ley General Tributaria. La segunda, el Abogado del Estado invoca la infracción del artículo 93 de la Ley 58/2003, cuando la misma ya fue analizada debidamente al considerar que el requerimiento notificado a esta parte, no resulta estar debidamente justificada la trascendencia tributaria debido a la generalidad del requerimiento y a la cantidad de datos que solicita, careciendo de motivación que justifique la actuación de la inspección sin especificación del impuesto afectado por la informa exigida. La tercera, no resulta admisible que el fundamento de la justificación del recurso de casación, en base a lo establecido en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdicción, pretenda invocar una sentencia que (según quedó expuesto por el Abogado del Estado en el motivo primero) no guarda ninguna identidad con el caso analizado. La cuarta, parece que lo que pretende el Abogado del Estado es una revisión fáctica de los hechos ya resueltos en primera instancia y en los que pretende fundar la justificación del recurso, porque ya quedó claro que el requerimiento inicial adolecía de motivación, requisito exigido por el artículo 54 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para actos administrativos que, como en el presente caso, puedan limitar derechos subjetivos o intereses legítimos o, cuando nos encontremos ante el ejercicio de una potestad discrecional en la medida en que es la Administración tributaria la que decide ejercer o no la potestad, elegir el destinatario y concretar su alcance. La generalidad del requerimiento y la cantidad de datos que solicita, impiden apreciar la trascendencia tributaria del mismo, requisito imprescindible recogido en el artículo 93 de la Ley General Tributaria y que justifica el derecho de la Administración a reclamar de los administrados la información que necesite para el cumplimiento de sus cometidos actuando con la objetividad exigida en el artículo 103 de la Constitución. La quinta, siguiendo con los argumentos que ya fueron esgrimidos por esta parte en el escrito de demanda, en su día resuelto favorablemente por la Audiencia Nacional, conforme al artículo 93 de la Ley General Tributaria, en los requerimientos individualizados no se pueden pedir datos respecto a una generalidad indeterminada de sujetos y operaciones y, la localización, identificación y búsqueda de los datos solicitados así como la copia de los documentos derivados del requerimiento recurrido por esta parte, está muy lejos de lo que a un requerimiento individualizado se refiere al referirse a una lista indiscriminada y arbitraria de oficinas y a una cantidad muy amplia de operaciones. La interpretación del Abogado del Estado del artículo 93.2 de la Ley General Tributaria, sobre la individualización que se requiere, se refiere a la entidad a la que se dirige el requerimiento y no tanto a los datos a la misma solicitados. Pues, como señala la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de marzo de 1999, el término requerimiento individualizado no significa requerimiento referida a un solo sujeto sino a un requerimiento específico, expreso y concreto. La sexta, el Abogado del Estado considera infringido el artículo 3.2. de la Ley general Tributaria por indebida aplicación de los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos en la aplicación del sistema tributario. No parece adecuado cuando el requerimiento de información infringe el principio de proporcionalidad entre el medio elegido y la finalidad que se pretende. Igualmente, parece desproporcionada la labor de investigación exigida a mi representada para hacer efectivo el suministro de información, ya que la Administración tiene que someterse al principio de proporcionalidad exigible en toda actuación administrativa, proclamado en la sentencia de 24 de julio de 1999 del Tribunal Supremo al afirmar que están proscritas las ingerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria. En el presente requerimiento, la exigencia de identificación de las personas que motivaron los movimientos y de la titularidad de las cuentas de contrapartida, determina una injerencia arbitraria a la intimidad de las personas que se ven afectadas por el mismo. La séptima, esta parte reconoce la legitimidad de las actuaciones encaminadas no sólo a la detección regularización de los incumplimientos tributarios sino, en su caso, a evitar que los mismos se produzcan. En este sentido, es preciso el fortalecimiento del control y prevención del fraude fiscal a través de la obtención de información. Pero, también, se hace necesario que el uso de las potestades públicas se ajuste estrictamente a la legalidad y es por lo que entendemos, que no resuelta infringido el artículo 31 de la Constitución y el 141 de la Ley General Tributaria, como manifiesta el Abogado del Estado en el último de los motivos; suplicando a la Sala "dicte sentencia en que se desestime en su integridad el recurso de casación planteado por considerar ajustada a derecho la sentencia recurrida y con imposición de costas al recurrente por imperativo legal".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 27 de Noviembre de 2013, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 22 de septiembre de 2011, estimatoria de la demanda formulada, contra la resolución de fecha 10 de julio de 2008, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que a su vez desestimó la reclamación interpuesta contra el requerimiento de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de fecha 22 de junio de 2007, con el fin de que por la entidad bancaria recurrente se suministrara, al amparo del art. 93 de la Ley General Tributaria, la siguiente documentación:

" En relación a la "operaciones de caja con billetes de 500 €", realizadas en las "fechas y oficinas que en el Anexo se indican", y en virtud de las facultades atribuidas a la Inspección de los Tributos, se requiere de esa entidad financiera:

1. Identificación de las personas que realizaron operaciones de ingreso o retirada de efectivo superiores a 100.000 € en cada una de las fechas, así como la del beneficiario en cada ingreso y ordenante en cada retirada.

Para ello deberán cumplimentarse las columnas correspondientes del anexo.

2. En caso de que el saldo inicial lo final de caja en el día de referencia, en billetes de 400 euros, sea superior a 100.000 €, deberá aportarse la información del punto anterior respecto del día hábil inmediatamente anterior y/o posterior.

3. En caso de que no hay operaciones de retirada o ingreso de efectivo superiores a 100.000 € en el día de referencia ni en un día anterior o posterior se hará constar así en el Anexo.

En cuanto a los plazos y forma de suministro de la información, se hace constar que para dar cumplimiento al presente requerimiento deberá remitirse en el plazo de 20 días hábiles la información solicitada mediante la cumplimentación del Anexo en formato Excel, para lo cual podrá solicitarse a la dirección de correo que se indica en el párrafo siguiente el envío en dicho formato.

Se hace constar en la propia sentencia impugnada que "en el expediente el anexo a que se hace referencia en el requerimiento, en el que la Administración identifica por su dirección las sucursales de la entidad que se van a haber afectadas por el requerimiento, identificando la administración también las operaciones ya detectadas sobre las que se requiere la información solicitada, en concreto, identificando la fecha de ciertas operaciones de entrega o recogida de efectivo de cada una de las operaciones, en el número de billetes de 500 € que son objeto de la operación, y finalmente su carácter de entrada o recogida de dicho efectivo en cada fecha y sucursal detallada, según la información que ya obra en poder de la administración. A partir de esa información, que ya figura previamente recogida en el Anexo, la información que ahora se solicita de la entidad en el presente requerimiento es la identificación de las personas que realizaron operaciones de ingreso o retirada de efectivos superiores a 100.000 € en cada una de las fechas, así como la del beneficiario en cada ingreso y ordenante en cada retirada; notificado el 3 de julio de 2007".

La Sala de instancia resuelve la cuestión objeto de controversia remitiéndose a su propia sentencia de 30 junio de 2010 dictada en el recurso 422/2007, en la que se realiza con carácter general un análisis sobre los deberes de colaboración con la Administración, y singularmente con la Administración Tributaria en la búsqueda de información con relevancia tributaria; hace un estudio de la jurisprudencia que sobre la cuestión ha recaído y precisa los requisitos necesarios para la viabilidad y corrección de los requerimientos de información; y termina afirmando que "La Sala considera que, con carácter general, el deber de información con trascendencia tributaria sobre terceros ha de reunir una serie de requisitos, como son:

1º. Que exista relevancia fiscal de la información solicitada.

2º. Que la información se haya solicitado previamente al sujeto pasivo y sólo si resulta imposible obtener los datos, sea obligado recurrir al tercero con dicho fin.

3º. Que los datos solicitados deben estar en posesión del tercero. Y

4º. Que dichos datos no estén ya en posesión de cualquier Administración o que el mismo requerido no haya suministrado ya los datos a la Inspección por otra vía procedimental.

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".

Examinada la información requerida en el presente supuesto, la Sala considera que, en el fondo se trata de una información cuasi estadística, cuyo interés para la Hacienda Pública se puede cumplimentar con el deber de información periódico o temporal, incluso con otras instituciones como el Banco de España, conforme a lo establecido en sus diversas Circulares, pero sin trascendencia tributaria con anterioridad a la emisión de dicho requerimiento, al no identificarse a los obligados tributarios cuyo incumplimiento de información o cumplimiento de sus deberes fiscales se sospeche".

Y sin solución de continuidad no hace más concesión al examen del caso concreto que lo que sigue: "La identidad del supuesto enjuiciado que el que fue objeto de la resolución transcrita, obliga a la estimación de la presente demanda".

## **Segundo.**

El primer motivo de casación lo articula el Sr. Abogado del Estado al amparo del artº 88.1.c) de la LJCA , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, por insuficiente motivación de la misma, con vulneración de los arts. 24.1 y 120.3 de la CE y 218.2 de la LEC , concordantes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y jurisprudencia sobre el particular. Considera la parte recurrente que la sentencia contiene una motivación por remisión o aliunde, pero que la misma resultaba improcedente por remitirse a una sentencia que no había ganado firmeza y además los supuestos de hecho resultaban distintos, en tanto que el requerimiento de información de la sentencia de referencia se centraba en la relación de cuentas bancarias que en el ejercicio de 2005 hubiera obtenido un importe anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior de 3.000.000 de euros con indicación del NIF de la entidad declarante, Código de cuenta cliente, importe total anual de la suma de apuntes del haber efectuados en la cuenta, cuando en el caso que nos ocupa no se solicita identificar cuentas corrientes sino personas que realizaron determinadas operaciones con billetes de 500 euros en determinadas fechas y oficinas.

La parte recurrida se opone a este primer motivo de casación, considerando que la motivación contenida en la sentencia es suficiente, pues se remite a la sentencia de la misma Sala concluyendo, al igual que en esta, que se trata de una información cuasi estadística, intentado transmitir la carencia de trascendencia tributaria, citando en apoyo de su tesis la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2003 , "la motivación no significa, sin embargo, un razonamiento exhaustivo y detallado, pero tampoco una fórmula convencional y meramente ritual sino la especificación de la causa, esto es, la adecuación del acto al fin previsto; por ello, para cumplir este requisito formal, se precisa la fijación de los hechos determinantes, su subsunción en la norma y una especificación sucinta de las razones por las que ésta se deduce y resulta adecuada la resolución adoptada".

A nuestro entender, es esta doctrina jurisprudencial, que recoge la parte recurrida en su contestación al recurso de casación, la que lleva a prosperar la denuncia de falta de motivación que realiza la parte recurrente.

A la motivación se refieren los arts. 120 CE , 248.3 de la LOPJ y el art. 218 de la Ley 1/2000 , de 7 de enero relativo a la exhaustividad y congruencia de las sentencias así como la necesaria motivación. Tras sentar la necesidad de claridad, precisión y congruencia recoge que deben expresar los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho. Se contempla la consideración individual y en conjunto de los distintos elementos fácticos del pleito ajustándolos siempre a las reglas de la lógica y de la razón.

Ha de convenirse con la parte recurrida que es suficiente una motivación breve y sintética que contenga los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión ( SSTC 58/1997, de 18 de marzo , 25/2000, de 31 de enero ) y, desde luego, no se cuestiona tampoco, es constitucionalmente aceptable desde las exigencias de la motivación del art. 24.1. CE la que tiene lugar por remisión o motivación aliunde ( SSTC 108/2001, de 23 de abril y 171/2002, de 30 de septiembre ).

Ahora bien, para que sea suficiente la motivación por remisión se precisa que con la misma se permita conocer la ratio decidendi, que viene conformada por aquellos hechos o circunstancias fácticas que la individualizan, o como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, la pretensión se integra y delimita no sólo con aquello que se pide, sino también con los presupuestos de hecho que la determinan y que son susceptibles o capaces de individualizar histórica y jurídicamente la pretensión actuada. Que en la vertiente que ahora interesa, esto es, desde la posición jurídica de la demandada, se concretan en que con la remisión se identifique con la debida claridad cuáles fueron los presupuestos fácticos determinantes para acoger la pretensión actuada por la parte demandante, con el fin de que la parte demandada pueda conocer sin dudas cuál es la motivación. Por tanto, la motivación in aliunde vale en cuanto que con la misma queda suficientemente justificada la decisión tomada.

Pues bien, como ya se ha puesto de manifiesto la Sala de instancia resuelve con referencia a otra sentencia de la misma Sala en donde se contiene la doctrina general que se aplica a un caso concreto. Pero resulta evidente que estamos ante una cuestión extremadamente casuística, y ante la necesidad de integrar conceptos jurídicos indeterminados, "trascendencia tributaria", ha de atenderse necesariamente al caso concreto y a las circunstancias



relevantes. En este caso concreto, desde luego, tal y como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado, y baste al efecto con comparar uno y otro requerimiento, en modo alguno puede aceptarse la conclusión a la que llega la Sala de instancia, por lo demás única concesión que hace tras describir los hechos al examen del caso concreto, en el sentido de que los supuestos son idénticos. Pero además, traslada al caso que enjuicia una conclusión que se alcanza en el supuesto de referencia, "Examinada la información requerida en el presente supuesto, la Sala considera que, en el fondo se trata de una información cuasi estadística, cuyo interés para la Hacienda Pública se puede cumplimentar con el deber de información periódico o temporal, incluso con otras instituciones como el Banco de España, conforme a lo establecido en sus diversas Circulares, pero sin trascendencia tributaria con anterioridad a la emisión de dicho requerimiento, al no identificarse a los obligados tributarios cuyo incumplimiento de información o cumplimiento de sus deberes fiscales se sospeche", que resulta contradictorio con los propios hechos declarados probados en la sentencia impugnada, que da cuenta del anexo acompañado en el que se identifican concretas operaciones, con sus fechas y sucursales, lo que mal se compadece con una información cuasi estadística.

Parafraseando a la sentencia de este Tribunal de 10 de marzo de 2003 que la parte recurrida cita, descubrimos que la sentencia impugnada ha utilizado una mera fórmula convencional y meramente ritual, alejada del caso concreto, predicable con carácter general de un gran número de requerimientos de información, sin fijación de los hechos determinantes, ni su subsunción en la norma.

Procede, pues, estimar este primer motivo de casación, lo que conlleva, artº 95.1.c de la LRJCA que se case la sentencia y que constituido este Tribunal en juez de instancia, se entre a conocer la impugnación de la parte recurrente.

### Tercero.

La primera cuestión que plantea la parte recurrente es la de ausencia de motivación del requerimiento en relación con la trascendencia tributaria.

Esta Sala tiene una consolidada doctrina sobre el tema de los requerimientos de información por la Administración Tributaria, que fue desarrollada con la antigua Ley General Tributaria, pero que no ha perdido vigencia con la actual. El art. 93.1 de la LGT establece con carácter general el deber que los obligados tributarios tienen para con la Administración de facilitar y proporcionar "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", enumerando, a continuación, determinados supuestos, de modo pormenorizado y a título de ejemplo.

De lo que se desprende la existencia de una obligación legal de facilitar y suministrar información con relevancia tributaria a la Administración.

La cuestión, se traslada a que dicha obligación no es absoluta, sino que tiene unos límites, en tanto que el ejercicio de esta facultad por parte de la Administración autorizada supone, con más o menos intensidad, una incisión en derechos e intereses de los afectados tutelados jurídicamente, incluso a nivel constitucional.

Como dijimos en nuestra sentencia de 18 de julio de 2011 (casación 2790/09 , FJ 3º), recordando la sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 (FJ 3º), el derecho a la intimidad, consagrado en el artículo 18 de la Constitución española , se configura como un ámbito de especial protección de los particulares, directamente vinculado con la dignidad de la persona a la que se refiere el artículo 10 de la propia Norma Fundamental como fundamento del orden político y de la paz social. Sin embargo, como no podría ser de otro modo, es un derecho limitado, tanto por sus propios perfiles o contornos jurídicos, como por su interacción con el resto de los derechos y deberes amparados por el ordenamiento jurídico, por lo que con normalidad resulta dificultoso acotar con nitidez su contenido.

En otros pronunciamientos hemos añadido que así, el mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 de la propia Constitución , donde se establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, y del que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco. Por ello, la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente, quien tiene el deber jurídico de colaborar, deber que se extiende a quienes puedan prestar su ayuda en la tarea de alcanzar la equidad fiscal, como las entidades bancarias.

No cabe olvidar que la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hacen que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que las sumas que unos no paguen debiendo hacerlo, tendrán que ser afrontadas por otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta ( sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995 , FJ 6º).

Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar violación del artículo 18.1 de la Carta Magna por el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria; ahora bien, sólo será así si el deber de colaboración y los

eventuales requerimientos en que se articula se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador [ sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de 21 de noviembre de 2005 (casación 2294/04 , FJ 3º) y auto del Tribunal Constitucional 642/1986 , FJ 3º].

Como dijo el Tribunal Constitucional en la sentencia 110/1984 (FJ 3º), antes citada, la dificultad está en determinar la medida en que el derecho a la intimidad ha de ceder frente a la obligación del deber de prestar información con relevancia fiscal. Pues bien, para cumplir con la doctrina del máximo intérprete de la Constitución será preciso, en cada caso concreto, comprobar si los límites sustantivos y procedimentales a través de los cuales ha de canalizarse la obtención de la información han sido respetados por la Administración y si, en consecuencia, el quebranto de valores y derechos constitucionalmente protegidos está justificado.

Todo lo cual exige un examen riguroso del cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales en cada caso concreto a los efectos de verificar si el requerimiento de información se ha realizado conforme al régimen jurídico legalmente dispuesto.

La primera cuestión que plantea la demandante es, como se ha indicado ut supra la ausencia de motivación.

La motivación del requerimiento de información se convierte en uno de los requisitos sustanciales, y a ello no empece que no tenga refrendo expreso legal, puesto que como se ha puesto de manifiesto por este Tribunal cuantas ocasiones hemos tenido oportunidad, valga por todas la sentencia de 12 de marzo de 2009 (casación 4549/04 , FJ 3º), el requerimiento de información debe estar motivado; aún más, ha de cumplir con la previsión de individualización que el tipo de información demandada exige, debiendo concurrir una justificación específica y suficiente que fundamente el requerimiento, según afirmamos en la sentencia de 12 de noviembre de 2003 (casación 4783/98 FJ 4º).

Además de estar motivado, y en estrecha vinculación con este imperativo, el requerimiento de información debe ser proporcionado y acreditada la trascendencia tributaria de los datos requeridos.

Y ya en la sentencia de 3 de febrero de 2001 , abordamos el significado y alcance de este concepto jurídico indeterminado de trascendencia tributaria y delimitamos la exigencia de proporcionalidad en los siguientes términos, "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 e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para 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 (tercera acotación) que irradia sobre toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos, siendo demostración 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". También se definió la trascendencia tributaria en la sentencia de 3 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 2117/2009 ) que, a su vez, se remite a la anterior de 12 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 1320/2002) en la que se define 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 art. 31.1 de la Constitución 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 imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible 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)» [FD Cuarto; en el mismo sentido, Sentencia de 14 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1320/2002 ), FD Tercero 2].

Y en este línea que estamos desarrollando la Sala tuvo ocasión de manifestar, sentencia de 14 de febrero de 2006 , 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". La exigencia de información debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributarias y útil para la aplicación efectiva de los tributos, bastando que la misma sea meramente potencial, indirecta o hipotética. Por tanto, la motivación sirve para justificar esta trascendencia tributaria y su utilidad, permitiendo por una parte a que el interesado conozca las razones de la decisión y a posibilitar un efectivo control judicial, en su caso.

Siendo una cuestión la que tratamos caracterizada por su enorme casuismo, en ocasiones hemos dicho que en tanto estamos ante un acto que define una obligación de hacer, resulta suficiente motivación del acto la cita de las normas que fundamentan jurídicamente la misma como objeto del requerimiento, puesto que del mero contenido de la información requerida en relación con la finalidad perseguida se puede inferir la motivación.

En el caso concreto que nos ocupa, el contenido del requerimiento fue recogido en el fundamento Jurídico Primero, y se constata que se señala los datos que se pretenden conocer y la mención a los arts. 93 y 141 de la

LGT . En resumidas cuentas, lo que se pretende es conocer con detalle determinadas operaciones realizadas con billetes de 500 euros, que se concretan con referencia a sucursales y fechas, a nuestro entender, dichos datos y operaciones, de una cuantía ciertamente significativa, con una clara relevancia económica, no sólo por su importante cuantía, sino aún más si cabe por los billetes con los que se llevan a cabo, de notoria significación en determinadas transacciones al margen de la legalidad, sin mayor justificación adicional, evidencia la trascendencia tributaria que se exige para su conformidad jurídica, lo que viene a ratificarlo, como señala el Sr. Abogado del Estado, el que figure entre las directrices del Plan General de Control Tributario para 2007, aprobadas por Resolución de la Dirección General de la AEAT de 17 de enero de 2007 en cuya ejecución se dictó el requerimiento de información para la represión del fraude fiscal, incluyéndose expresamente en el Plan Parcial de Inspección las actuaciones de investigación en control de operaciones con empleo de billetes de alta denominación; lo cual, a nuestro entender, viene a abundar sobre la suficiencia de motivación.

#### **Cuarto.**

Razones las anteriores que deben conllevar la desestimación de la demanda y la confirmación de los actos impugnados.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 95.3 y 139.1 y 2 de la Ley de la Jurisdicción , no procede imponer las costas ni en la instancia ni en la casación.

En atención a lo expuesto, en nombre del Rey, y en ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del Pueblo español y nos confiere la Constitución

### **FALLAMOS**

**1.** Que HA LUGAR y por lo tanto ESTIMAMOS el recurso de casación interpuesto por El Sr. Abogado del Estado contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de septiembre de 2011 que casamos y anulamos, en los términos recogidos en los Fundamentos Jurídicos de la sentencia.

**2.** Que se desestima la el recurso contencioso administrativo contra la resolución de fecha 10 de julio de 2008, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que a su vez desestimó la reclamación interpuesta contra el requerimiento de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de fecha 22 de junio de 2007, que se confirman.

**3.** No se hace imposición de las costas procesales ocasionadas en la instancia ni en la casación.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.