

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056360

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 20 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1414/2012***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Requerimientos de obtención de información. Trascendencia tributaria.** *Las tasaciones inmobiliarias carecen de trascendencia tributaria per se, lo que obliga a la Inspección a motivar especialmente los requerimientos que tengan que ver con ellas.* La tasación de un inmueble no siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal -en ocasiones la valoración de un inmueble no se pide por su propietario y en otras no está vinculada con una transacción económica y, aun estándolo, puede que no se haya consumado-. Hay que rechazar, por ello, la idea-fuerza subyacente en el planteamiento de la Administración: cualquier dato económico tiene por sí mismo trascendencia tributaria.

Como consecuencia de la asunción de este planteamiento, el Tribunal corrige expresamente su doctrina anterior contenida en la STS, de 18 de octubre de 2012, rec. n.º 6322/2010 (NFJ049329), en el sentido en que aplicó de un modo automático y mecánico el planteamiento de una sentencia anterior relativa a un requerimiento sobre datos bancarios a otro referido a tasaciones inmobiliarias, olvidando que la trascendencia tributaria de unos y otros no es la misma y que, por ello, la obligación de la Administración de justificarse es distinta.

En el supuesto de autos, la orfandad en la motivación, unida a su generalidad y falta de concreción, hacen al requerimiento impugnado, en cuanto sistema de captación de datos, adolecer de un carácter indiscriminado y no selectivo que lo convierte en una decisión voluntarista sin la adecuada justificación y, por ello, sin amparo en el marco normativo al que debería haberse sometido. En realidad, lejos de constituir un requerimiento individualizado de información, supone la definición por vía de acto singular de un deber general de información periódica u ocasional -información por suministro-, previsto en el art. 93.2 Ley 58/2003 (LGT), con lo que la Administración tributaria se ha separado del marco legal al que indefectiblemente se encontraba sujeta -art. 103.1 CE-.

**PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), art. 110.

Ley 58/2003 (LGT), art. 93.

Constitución Española, arts. 31 y 103.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 106.

**PONENTE:***Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL CAMPOS SANCHEZ-BORDONA

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veinte de Octubre de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 1414/12, interpuesto por la Administración General del

Estado contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 191/09 , sobre requerimiento de información de datos con trascendencia tributaria. Ha intervenido como parte recurrida Ibertasa,S.A., representada por la procuradora doña Mercedes Marín Iribarren.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Ibertasa, S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 16 de abril de 2009, en la reclamación 3437/07. Esta resolución administrativa de revisión ratificó el requerimiento de obtención de información emitido el 21 de septiembre de 2007 por el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), referente a actuaciones realizadas por la indicada sociedad en los años 2005 y 2006.

La Audiencia Nacional describe el objeto del recurso y resume la posición de las partes en el primer fundamento jurídico de la sentencia y recuerda en el segundo que la cuestión suscitada ha sido ya resuelta por la propia Sala en las sentencias dictadas los días 9 y 23 de febrero de 2012 en los recursos 155/09 y 156/09 , respectivamente. Tras reproducir su doctrina general sobre los requerimientos de información tributaria en dicho fundamento, en el siguiente reitera los razonamientos de las dos mencionadas sentencias, argumentando:

«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.

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.

En este caso, este criterio viene avalado por lo establecido en el artículo 15, de rúbrica "Supervisión de los servicios y sociedades de tasación", del Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre el Régimen Jurídico de Homologación de los Servicios y Sociedades de Tasación , que establece:

"1. Corresponderá al Banco de España: a) La vigilancia del cumplimiento de los requisitos para obtener y conservar la homologación de las entidades de tasación y de los servicios de tasación de las obligaciones entidades de crédito y de las restantes obligaciones impuestas a los mismos en este Real Decreto; b) La vigilancia del cumplimiento de las disposiciones que sean aplicables para la elaboración de los informes y certificados de tasación, cuando los mismos vayan a tener efectos dentro del ámbito del mercado hipotecario o sean requeridos por las normas que rigen a las entidades de crédito.

2. La vigilancia del cumplimiento de las disposiciones que sean aplicables para la elaboración de los informes y certificados de tasación requeridos por las entidades de seguros y fondos de pensiones, de una parte, así como, de otra, por las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias corresponderá a la Dirección General de Seguros y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente.

3. El Banco de España, la Dirección General de Seguros y la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrán solicitar de forma individual o general de dichos servicios o sociedades cuanta información resulte adecuada para el ejercicio de sus competencias y, en particular, quedan facultados para acceder al registro interno de profesionales".

Además, pueden citarse la Circular 5/2003, de 19 de diciembre, a Sociedades y servicios de tasación homologados, que modifica la Circular 3/1998, de 27 de enero, sobre información a rendir al Banco de España, así como la Circular 2/2008, de 26 de marzo, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifica parcialmente la Circular 4/1994, de 14 de diciembre, sobre normas contables, obligaciones de información, determinación del valor liquidativo y coeficientes de inversión y operativos y actuaciones en las tasaciones de

inmuebles de las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria o la Circular 2/2009, de 18 de diciembre, del Banco de España, a sociedades y servicios de tasación homologados, por la que se modifica la Circular 3/1998, de 27 de enero, a las sociedades y servicios de tasación homologados, sobre información a rendir al Banco de España.

Como alega la entidad recurrente, la información solicitada no se corresponde con operaciones realizadas con sus clientes, sino información derivada de su propia actividad profesional, por lo que en definitiva la Administración quiere disponer de una información que debería realizar ella directamente, es decir, que de alguna manera se apropia de una información profesional desarrollada por la interesada.

Es cierto que, el art. 37.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispone: "2. En particular, conforme a la letra d) del artículo 140 de la Ley General Tributaria, la Inspección de los Tributos podrá requerir individualmente a cualquier persona o Entidad para que facilite datos, informes o antecedentes obrantes en su poder y concernientes a otras personas o Entidades, que hayan de facilitarse a la Administración con arreglo especialmente a lo dispuesto en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria"; precepto cuyo alcance se ha precisado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 15 de enero y 12 de noviembre de 2003) en el sentido de que el requerimiento de información puede referirse tanto a los datos que aquél posea de una persona determinada como a todos los que posea de ciertas operaciones, o de ciertos hechos que afecten a una pluralidad de terceros que se hayan relacionado con él, en su calidad de sujeto requerido sometido al deber de colaboración.

Sin embargo, lo que no puede entenderse comprendido en ese ámbito del precepto es la inclusión de un "deber de información" contemplado en otras normas; información a elaborar por la entidad requerida, y cuya trascendencia no puede calificarse de "tributaria" por el hecho de ser solicitada por la Administración Tributaria. Por ello, no puede asumirse el criterio de la resolución impugnada al declarar: "Es por ello que en este caso, como se razona en la resolución recurrida, si bien la información requerida es de elaboración propia, sin embargo, es obvio que la misma está relacionada con una pluralidad de terceros con quien se ha desarrollado la actividad profesional de tasación, por lo que la alegación vertida debe ser rechazada en este extremo.". Pues la finalidad perseguida, en definitiva, por la Administración con dicha información es, no la de apreciar los conocimientos desplegados en la ejecución de sus servicios profesionales por la entidad requerida, ni a los sistemas o técnicas valorativas de las que sea titular la entidad, sino exclusivamente al resultado de dichas valoraciones, como declara la propia resolución impugnada. Pues bien, esa finalidad carece de "trascendencia tributaria".

En este sentido, el Tribunal Supremo, en la sentencia de 12 de noviembre de 2003, dictada en el recurso de casación núm. 4783/1998, tiene declarado:

[...]

En definitiva, 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».

Termina la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional su discurso en el cuarto fundamento jurídico de la sentencia razonando que:

«La aplicación al caso de los criterios contenidos en las sentencias que han sido parcialmente transcritas conducen también a la estimación del presente recurso, pues el requerimiento de información aquí impugnado resulta contrario al artículo 93.1 de la Ley General Tributaria, al no referirse, como el precepto exige, a datos deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras de la entidad con otras personas, sino, sustancialmente, a datos propios, elaborados directamente por la demandante.

Además, tal como sucedía con los requerimientos analizados en las expresadas sentencias, el acto ahora impugnado no sólo es inconcreto en su contenido (pues se refiere -globalmente- a todos aquellos sujetos de derecho que hayan solicitado alguna actividad tasadora de la demandante, sin identificar las actuaciones concretas llevadas a cabo al respecto por la Inspección, en relación con procedimientos singulares, seguidos con contribuyentes identificados como tales y referidos a conceptos tributarios debidamente singularizados), sino que además carece de trascendencia tributaria.

Esta es la noción -la trascendencia tributaria- que, en la enunciación legal del deber de colaborar (art. 93 LGT), signo del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), justifica el ejercicio de la potestad administrativa para obtener la información precisa para hacer efectivo tal deber. Es un concepto jurídico indeterminado que, justamente por ello, remite a una única solución jurídicamente admisible, aun no precisada agotadoramente en el propio precepto que la contiene, pero importa destacar que esa naturaleza 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.

Por otra parte, la amplitud que se dé a ese concepto indefinido a priori de la trascendencia tributaria no solamente perfila el alcance de la potestad por parte de la Administración, que es reglada, sino que marca, de forma correlativa, los límites sustantivos del deber de colaborar por los destinatarios de los requerimientos. En todo caso, lo esencial es que esa noción de trascendencia tributaria no es ilimitada ni de libre apreciación por la Administración, sino que debe ser encauzada en los términos estrictamente jurídicos con que hemos acotado el concepto en las sentencias reseñadas, de donde se infiere que esa pretendida relevancia fiscal de la información debe ser objeto de una interpretación razonable y moderadora de su virtual amplitud y generalidad, que no puede quedar en las exclusivas manos de la Administración, lo que llevado a este asunto revela que no hay aquí esa trascendencia, concebida como la necesidad directamente conexa con obligaciones tributarias precisas y no meramente potenciales».

## **Segundo.**

La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 26 de abril de 2012, en el que invocó un único motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), denunciando la infracción del artículo 111 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), en su redacción por la Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22 de julio); del artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre); de los artículos 12 y 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo), y de los artículos 11 y 15 del Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación (BOE de 13 de junio), así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Inicia su alegato afirmando que, en efecto, el requisito de la trascendencia tributaria en los requerimientos de información viene recogido en la legislación general tributaria, pero los demás que exige la sentencia impugnada (que la información se haya solicitado previamente al sujeto pasivo, que los datos estén en posesión de tercero y que no puedan obtenerse de otra forma) no se tipifican en norma alguna, siendo incluso contrarios a la doctrina jurisprudencial y suponiendo una limitación fundamental a la posibilidad de la Administración de efectuar requerimientos de información para luchar contra el fraude fiscal.

Tras este proemio, realiza las siguientes alegaciones:

1ª) Modalidades de las obligaciones de información: suministro y captación. Legalidad de la captación de información tributaria a priori, sin estar en curso un procedimiento inspector

Considera que del marco normativo ( artículos 111 de la Ley General Tributaria de 1963, 93 de la homónima de 2003 y 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986) se obtiene que los requerimientos de información a terceros de carácter tributario pueden efectuarse de manera general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, es decir, mediante suministro de la información, o a requerimiento individualizado, lo que supone captación de la información. Dice que la ley no establece ninguna preferencia ni límites cuantitativos entre uno y otro sistema. Pero parece claro que el suministro de información tributaria debe estar expresamente establecido por una norma reglamentaria que establezca la forma y el plazo de presentación ( artículos 29.3 y 93.2 de la actual Ley General Tributaria ). Recuerda que el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), ha desarrollado estas previsiones respecto de las obligaciones que ha considerado convenientes.

Pero -añade- la normativa tributaria ha establecido el suministro sólo en determinados casos, mientras que en todos los demás ha dejado que la Administración pueda utilizar el sistema de requerimiento individualizado cuando se cumplan los requisitos establecidos, como es el de la trascendencia tributaria. Esta flexibilidad de la norma se ajusta, en su opinión, a la finalidad de la misma, que es obtener información para luchar contra el fraude y para cumplir todas las funciones relativas a la aplicación de los tributos.

Respecto a la obtención de información por captación, distingue a su vez dos grupos; (a) los requerimientos a terceros en los que se solicita información concreta respecto de una obligación o de un obligado tributario (es la petición más habitual y suele realizarse por los actuarios en el curso del un procedimiento inspector); y (b) los requerimientos a terceros en los que se solicita información con vistas a la detección de actividades u operaciones fraudulentas o para la planificación y selección de contribuyentes a inspeccionar (estos requerimientos, menos numerosos y más centralizados, se realizan normalmente por unidades especializadas de planificación y por su naturaleza se trata de requerimientos efectuados con carácter previo a un procedimiento inspector, dado que precisamente persiguen detectar bolsas de fraude y operaciones de elusión fiscal; no se refieren a operaciones concretas, sino a colectivos de personas u operaciones, y constituyen peticiones a priori, al margen del procedimiento inspector)

Sostiene que el Tribunal Supremo ha distinguido entre estas modalidades; apoyando su afirmación en la cita sin mayor precisión de las sentencias de 29 de marzo de 1999 , 10 de octubre de 2001 , 19 de febrero de 2007 y 26 de septiembre de 2007 , y recuerda que la citada sentencia de 19 de febrero de 2007 afirma que «la característica de esta información consiste en que es general y previa a la actuación inspectora».

Concluye este punto afirmando que los requisitos que solicita la Audiencia Nacional en su sentencia no están previstos en la normativa y son contrarios a la jurisprudencia, ya que no es necesario que siempre se identifique al obligado tributario o sujeto pasivo, y que antes se le haya requerido la información. El requerimiento analizado en este caso -dice- es de planificación y selección, con la finalidad de detectar el fraude que de acuerdo con el Tribunal Supremo se podría denominar requerimiento general ocasional. Considera que, si se acepta la tesis de la sentencia impugnada, se imposibilitaría realizar este tipo de requerimientos, que se ajustan perfectamente a la normativa vigente y han venido siendo aceptados por la jurisprudencia. Cita a título de ejemplo la sentencia de 19 de junio de 2009 (FJ 5º).

2ª) En el presente caso el requerimiento tenía trascendencia tributaria.

Admitiendo que sólo pueden efectuarse requerimientos de información que tengan trascendencia tributaria (reseña las sentencias de este Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2003 , 24 de julio de 1999 y 3 de febrero de 2001 , de las que no facilita otros datos de identificación), el abogado del Estado recuerda que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (a las ya referidas, añade las sentencias de 7 de junio de 2003 , 6 y 19 de febrero y 26 de septiembre de 2007 y 26 de noviembre de 2008 ), la utilidad de la información puede ser potencial, indirecta o hipotética.

Lo anterior supone, en su criterio, que el requerimiento del caso enjuiciado es ajustado a derecho, pues no se trataba de utilizar la información obtenida con una finalidad estadística, como se dice en la sentencia recurrida, sino en el ámbito propio de la aplicación de los tributos.

3ª) Carácter determinado e individualizado del requerimiento efectuado.

Afirma que el requerimiento enjuiciado no fue indiscriminado ni genérico, pues se seleccionó de forma específica y muy concreta información relativa a determinados obligados tributarios relacionados con la sociedad de tasación, de modo que no cabe ninguna duda sobre la extensión y el contenido de la información solicitada. Por tanto, no se trata de un requerimiento general e indeterminado, o que debiera hacerse al amparo de una norma reglamentaria como los requerimientos generales de suministro de información.

Aduce que la cuestión de la individualización de los requerimientos de información ha sido ya resuelta por la jurisprudencia precisando que cuando se habla de "requerimiento individualizado" no se está refiriendo al número o indefinición de los sujetos respecto de los que se solicita la información al requerido, sino al carácter singular del acto de requerimiento y a la naturaleza individual del obligado tributario requerido. Es decir, el requerimiento es individualizado si se dirige a una persona concreta y determinada, en contraposición con la obligación de información por suministro establecida reglamentariamente con carácter general. Trae a colación a este respecto las sentencias de este Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1999 y 7 de febrero de 2000 , y recuerda que conforme a la sentencia de 26 de noviembre de 2008 (casación 6007/06 ) se ajustan a las exigencias legales los requerimientos referidos a grupos de personas que cumplan determinados requisitos que detalle el requerimiento, personas que son potenciales contribuyentes.

4º) Carácter no subsidiario del requerimiento a terceros y posibilidad de efectuarlos sin una inspección en curso.

Sostiene que la Ley General Tributaria no establecía esa subsidiariedad, si bien el artículo 38.8 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 la estableció para el caso de solicitud de movimientos de cuentas bancarias. Entiende que para el resto de los casos no existe subsidiariedad de los requerimientos a terceros. Dice que en la práctica es habitual requerir previamente al obligado tributario, pero la normativa no lo exige. Subraya que la vigente Ley de 2003 y su Reglamento de 2007 tampoco exigen la subsidiariedad, ni siquiera para el caso de las cuentas bancarias.

Igualmente, la Audiencia Nacional parece pedir que los requerimientos de información estén expresamente vinculados a un procedimiento de comprobación, pero este requisito no se exige en ningún momento por la normativa tributaria.

5ª) La información solicitada no podía obtenerse a través del Banco de España.

Sostiene que el Real Decreto 775/1997 se refiere exclusivamente al mercado hipotecario, por lo que no resultaba de aplicación al caso y la información solicitada no podía obtenerse por la vía del Banco de España, de manera que el requerimiento fue correctamente efectuado.

6ª) Inexistencia de obligación de guardar secreto que impida el requerimiento efectuado.

Señala también que no existe una obligación de guardar secreto que impida la actuación de la Administración tributaria. El artículo 11 del citado Real Decreto 775/1997 no puede impedir la aplicación de una norma de rango superior, como es la Ley General Tributaria, la cual establece que toda persona tiene la obligación de proporcionar a la Administración toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas con terceras personas. Obligación que debe cumplirse siempre, ya que también se dice expresamente en el artículo 111 de la Ley General Tributaria de 1963 (y en el artículo 93 de la nueva Ley de 2003) que el incumplimiento de tales obligaciones no puede ampararse en el secreto bancario y, con menos razón aún, en el secreto respecto a las actividades de una sociedad de tasación.

7ª) Carácter dañoso del criterio sostenido por la resolución recurrida.

Entiende, en definitiva, que el requerimiento efectuado a la sociedad de tasación se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios que lo inspiran, y resulta plenamente justificado para el cumplimiento de las funciones de aplicación de los tributos. Siendo posible un requerimiento de captación de información a priori, sin que deba existir un procedimiento inspector en curso, a efectos de planificar las actuaciones tributarias o de detectar comportamientos de fraude tributario.

Considera que el criterio de la sentencia impugnada es dañoso para el interés general, porque introduce una serie de exigencias o requisitos no contemplados en las normas, ni ajustados a su espíritu y a su finalidad, que impedirían la realización de un tipo fundamental de requerimientos, aquéllos en los que se pretende la detección de conductas fraudulentas, dificultando así gravemente la lucha contra el fraude fiscal. Además, la fundamentación que mantiene la sentencia se aparta de la jurisprudencia y es incongruente con los criterios sustentados por la propia Audiencia Nacional.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime el recurso contencioso-administrativo, confirmando la resolución administrativa impugnada.

### **Tercero.**

Ibertasa, S.A., se opuso al recurso en escrito registrado el 13 de marzo de 2013, en el que interesó su desestimación.

Inicia su oposición manifestando que el requerimiento que se le dirigió era genérico y por toda justificación tenía una simple referencia a que concernía a información con trascendencia tributaria, sin que pudiera saberse cuál era esa trascendencia. Después de reproducir parte de la sentencia de este Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2011 (casación 5782/09), señala que el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que tiene relevancia tributaria, no menoscaba el que este deber de colaboración y los eventuales requerimientos en que se articula se ajusten al régimen jurídico diseñado por el legislador, en el que la obligación de la Administración de motivar sus actos se erige como una insoslayable necesidad que sirve para hacer efectiva la defensa de los ciudadanos y el posible control judicial de la actuación administrativa a los efectos de evitar actuaciones discrecionales por parte de la Administración que puedan vulnerar el artículo 9.3 de la Constitución Española.

Subraya que la necesidad de motivar los requerimientos de información ha sido reclamada por la jurisprudencia, citando las sentencias de 14 de febrero de 2006 (casación 7176/02) y 3 de noviembre de 2011 (casación 2117/09), siendo su doctrina aplicable tanto a los requerimientos realizados al amparo del artículo 111 de la Ley General Tributaria de 1963 como a los llevados a cabo con arreglo al artículo 93 de la Ley homónima de 2003 [sentencias de 14 de noviembre de 2011 (casación 5782/09) y 21 de junio de 2012 (casación 236/10)].

Aunque la Ley General Tributaria de 2003 contemple la posibilidad de que la Inspección de los Tributos efectúe requerimientos de información tributaria, no significa, dice, reconocerle una potestad de realizarlos a cualquier obligado tributario y en cualquier clase de contexto o situación, sin justificar la trascendencia tributaria de los datos solicitados, máxime si cuando los mismos son susceptibles de vulnerar el artículo 18 de la Constitución Española, sin que pueda entenderse justificada esa trascendencia por la referencia al sector inmobiliario incluida en el requerimiento de información concernido, porque en la mayoría de los casos las solicitudes de tasación no suelen proceder de titulares jurídicos de los bienes inmuebles objeto de las posibles transacciones inmobiliarias, sino de otras personas o entidades, que no ostentan titularidad alguna sobre el bien inmueble y cuya finalidad puede ser además otra distinta de la citada transacción inmobiliaria, como por ejemplo: el cálculo de capitales a asegurar, el cálculo de reservas técnicas, el control por el acreedor hipotecario del posible desmerecimiento del

bien hipotecado, etc. Incluso si su finalidad fuese una transacción inmobiliaria, la solicitud de tasación no garantiza su realización, lo que permite afirmar que la información pretendida en el requerimiento discutido, dada su absoluta inconcreción y generalidad, no estaba ligada a trascendencia tributaria alguna, porque en un escenario tan amplio como se le plantea diariamente a una empresa dedicada a la actividad de tasación, no podía llegar a conocer cuál sea esa relevancia.

Aduce, para terminar, que a pesar de que en su escrito de formalización del recurso la Administración, sin sustento jurisprudencial de ningún tipo, efectúa una disociación en cuanto a las variantes relativas a la obtención de información por "captación", describiendo un subtipo de requerimiento de información generalista destinado a la lucha contra el fraude, cuando sólo cabe interpretar que la capacidad para requerir información de forma tan genérica tiene su límite en la potestad del legislador para establecer las obligaciones de suministro periódico por los sujetos, porque si no se entiende así, el espíritu de la Ley se vería ensombrecido por una Administración con capacidad para recabar cualquier información sin límite alguno. Llegado el caso, si el Ministerio de Hacienda viera necesario, con la finalidad de luchar contra el fraude, recopilar toda la información que la ONIF está requiriendo actualmente sobre las sociedades de tasación, podría elaborar una Orden Ministerial en la que se ordenara el suministro periódico de todos los datos necesarios para la Agencia Tributaria relativos a ese sector, mientras tanto la ONIF no puede considerarse habilitada por el ordenamiento jurídico para solicitar datos que sobrepasan sus potestades.

#### **Cuarto.**

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 15 de marzo de 2013, fijándose al efecto el día 15 de octubre de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

1º) El Equipo Central de Información de la ONIF acordó el 21 de septiembre de 2007 dirigir a Ibertasa, S.A., un requerimiento de obtención de información del siguiente tenor:

#### **«REQUERIMIENTO DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN**

De acuerdo con la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 17 de enero de 2007 (BOE de 30 de enero), que aprueba las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2007, siguiendo la estrategia de actuación definitiva en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, está prevista la realización de actuaciones de obtención de información en relación con el sector inmobiliario.

Por ello, de orden del Inspector Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y en virtud de las facultades atribuidas a la Inspección de los Tributos por la Ley General Tributaria y sus normas de desarrollo, se le requiere para que suministre la siguiente información con trascendencia tributaria:

En relación con las actuaciones de tasación realizadas por ustedes durante el periodo 2005 y 2006, son necesarios los siguientes datos:

- Nº de referencia Catastral de los inmuebles a los que se refiera cada actuación.
- Nº de expediente o referencia asignado por ustedes a cada actuación de tasación.
- Datos relativos a la ubicación del inmueble valorado (dirección completa incluido el nombre de la calle, código postal, municipio y provincia del inmueble).
- Superficie, en metros cuadrados, de cada uno de los inmuebles.
- Tipo de inmueble (edificio, piso, vivienda unifamiliar, local negocio, trastero, garaje...).
- Fecha a la que se refiere la actuación.
- Fecha de la tasación.
- Valor de la tasación.
- Identificación del solicitante de la tasación (NIF, nombre y apellidos o razón social).

Estos datos se aportarán preferiblemente en soporte magnético, en fichero de formato libro de EXCEL, cada fila se referirá a un único N° de referencia catastral, incluso en una misma actuación de tasación, con el siguiente orden y título en sus columnas y, cada celda, con el siguiente contenido:

[...]

#### PLAZOS E INCUMPLIMIENTO

Para la atención de este requerimiento podrá remitir la documentación solicitada al Equipo Central de Información, en un plazo máximo de 15 días hábiles (sin computar domingos ni festivos) contados al siguiente al de recepción de éste documento, por correo certificado, o mediante comparecencia en estas oficinas o por cualquiera de los medios admitidos en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992).

[...]

La desatención total o parcial de este requerimiento en plazo, puede ser constitutiva de infracción tributaria y dar lugar al inicio del correspondiente procedimiento sancionador.

[...]

#### CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS SUMINISTRADOS

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo a ciertos órganos [...] y siempre bajo determinados supuestos contemplados por Ley.

#### NORMAS APLICABLES

Ley General Tributaria (Ley 58/2003)

- Requerimiento: Artículos 29, 93, 94 y 141.
- Funciones de la Inspección: artículo 141.
- Carácter reservado de la información facilitada: artículo 95
- Infracciones y sanciones: Artículos 178 a 190, 199, 203, y Disposición transitoria cuarta.
- Notificaciones: Artículo 110.

Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992).

- Plazos: Artículo 76.1.

Reglamento General de la Inspección de los Tributos (R.D. 939/1986)

- Requerimiento: Artículo 37.

Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (R.D. 2064/2004. Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (R.D. 520/2005)» [sic]

**2º** Disconforme con el requerimiento que se acaba de reproducir, Ibertasa, S.A., lo impugnó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, aduciendo que es nulo y que no se ajusta a derecho, por las siguientes razones: (a) la información requerida no atañe exclusivamente a terceros; (b) no es individualizada, sino indeterminada y global, sin que el sistema de captación de datos pueda revestir un carácter indiscriminado y no selectivo; (c) el requerimiento carece de motivación, pues no expresa la trascendencia tributaria requerida ni su utilidad, directa o indirecta; (d) infringe el principio de proporcionalidad; (e) la información requerida carece de trascendencia tributaria, (f) y está protegida por el secreto profesional. La reclamación fue desestimada en resolución de 16 de abril de 2009.

**3º** Interpuesto recurso contencioso-administrativo por Ibertasa, S.A., fundó su pretensión en las siguientes alegaciones: (a) la información requerida no deriva exclusivamente de las relaciones económicas, profesionales o financieras de la entidad requerida con sus clientes; (b) es indeterminada y global; (c) el



requerimiento carece de la necesaria motivación; (c) es desproporcionado y (d) su ejecución le causa graves perjuicios, sin que su eventual anulación haga padecer a los intereses públicos.

**4º)** La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en la sentencia que es objeto de este recurso de casación, estima la pretensión deducida por Ibertasa, S.A., y anula el requerimiento y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que lo confirmó. Para adoptar su decisión, reproduce los razonamientos de sus anteriores sentencias de 9 y 23 de febrero de 2012, dictadas en los recursos 155/09 y 156/09, que penden ante esta Sala de los recursos de casación 1290/12 y 1178/12, cuya votación y fallo ha sido señalada para los días 28 y 21 de enero de 2015, respectivamente.

Interpretando los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria de 1963, desarrollados por los artículos 12, 37 y 38 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado en 1986, la Sala de instancia sienta como doctrina 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» (FJ 3º). Sentado lo anterior, y a la vista del requerimiento enjuiciado, considera que la información reclamada es "cuasi estadística" y, reproduciendo pasajes de la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2003 (casación 4783/98), concluye 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» (FJ 3º).

Como desenlace, afirma que el requerimiento impugnado resulta contrario al artículo 93.1 de la Ley General Tributaria de 2003, «al no referirse, como el precepto exige, a datos deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras de la entidad con otras personas, sino, sustancialmente, a datos propios, elaborados directamente por la demandante [...] es inconcreto en su contenido, [...] además carece de trascendencia tributaria», noción esta última que constituye «un concepto jurídico indeterminado que, justamente por ello, remite a una única solución jurídicamente admisible, aun no precisada agotadoramente en el propio precepto que la contiene, pero importa destacar que esa naturaleza 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 con que hemos acotado el concepto en las sentencias reseñadas, de donde se infiere que esa pretendida relevancia fiscal de la información debe ser objeto de una interpretación razonable y moderadora de su virtual amplitud y generalidad, que no puede quedar en las exclusivas manos de la Administración, lo que llevado a este asunto revela que no hay aquí esa trascendencia, concebida como la necesidad directamente conexas con obligaciones tributarias precisas y no meramente potenciales» (FJ 4º).

**5º)** La Administración General del Estado, mediante un único motivo de casación, combate el pronunciamiento anterior, al que considera dañoso para el interés general y que, en su criterio, infringe los artículos 111 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción de la Ley 25/1995; 93 de la Ley General Tributaria de 2003; 12 y 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, y 11 y 15 del Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Sostiene que los requisitos que solicita la Audiencia Nacional en su sentencia no están previstos en las normas reguladoras de los requerimientos y son contrarios a la jurisprudencia, ya que no es necesario que siempre se identifique al obligado tributario o al sujeto pasivo, y que antes se le haya requerido la información. El requerimiento analizado en este caso -dice- es de planificación y selección, con la finalidad de detectar el fraude, y de acuerdo con el Tribunal Supremo se podría denominar requerimiento general ocasional. Considera que, si se acepta la tesis de la sentencia impugnada, se imposibilitaría realizar este tipo de requerimientos, que se ajustan perfectamente a la normativa vigente y han venido siendo admitidos por la jurisprudencia. Añade que la información requerida tenía trascendencia tributaria, pues se trataba de utilizarla en el ámbito propio de la aplicación de los tributos y que el requerimiento enjuiciado no fue indiscriminado ni genérico, pues se seleccionó de forma específica y muy concreta información relativa a determinados obligados tributarios relacionados con la sociedad de tasación, de modo que no cabe ninguna duda sobre la extensión y el contenido de la información solicitada, no tratándose, por tanto, de un requerimiento general e indeterminado, o que debiera hacerse al amparo de una norma reglamentaria como los requerimientos generales de suministro de información. Niega el

carácter subsidiario que a los requerimientos de información a terceros parece atribuir la Audiencia Nacional, no siendo necesario que estén vinculados con un procedimiento en curso. Y entiende que la información requerida no podía obtenerse del Banco de España, sin que exista una obligación de las sociedades de tasación de guardar secreto que impida la actuación de la Administración tributaria reprochada en la sentencia recurrida.

Ibertasa, S.A., opone en síntesis que el requerimiento anulado por la Audiencia Nacional carece de motivación, porque no justifica la trascendencia tributaria de los datos que demanda.

## **Segundo.**

Expuestos los marcos fáctico y dialéctico del debate, conviene que nos detengamos en analizar la naturaleza de los requerimientos de obtención de información tributaria, según se infiere de las normas que los regulan y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que las interpreta, para obtener las pertinentes conclusiones en orden a la resolución de este recurso de casación.

Debemos comenzar precisando que, dada la fecha en que se practicó el requerimiento, ese marco normativo está presidido en este caso por la Ley General Tributaria de 2003 y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado en 1986 (aún no había entrado en vigor el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, porque lo hizo el 1 de enero de 2008). No obstante lo cual, la sentencia impugnada, al reproducir precedentes trae a colación la Ley General Tributaria de 1963, cuyo artículo 111 se considera también infringido en el único motivo de casación instado por la Administración General del Estado, junto al 93 de la Ley homónima de 2003, que es el aplicable al caso debatido. Este matiz resulta, sin embargo, irrelevante para resolver el fondo de la controversia, pues el régimen jurídico de los requerimientos de información bajo la vigencia de ambos textos legales responde a los mismos parámetros (el artículo 93 reproduce casi literalmente el precedente artículo 111), circunstancia que, por lo demás, nos permite zanjar el litigio acudiendo a la jurisprudencia sentada bajo la vigencia de este último precepto.

El apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003, en su primer párrafo, establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración cualquier 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». Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la "colaboración social en la aplicación de los tributos" (epígrafe de la sección en la que se inserta el precepto), que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, según precisó el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1994. Puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos.

Este deber general de colaboración social se encauza por dos vías, a las que alude el apartado 2 del artículo 93. La primera consiste en la llamada «información por suministro», mediante la que, «con carácter general en la forma y en los plazos que reglamentariamente se determinen», los sujetos obligados a colaborar facilitan la información. Se trata de supuestos estandarizados y previamente contemplados, bien por las leyes reguladoras de cada tributo bien por disposiciones reglamentarias de desarrollo, que pueden originar obligaciones ocasionales u otras de carácter regular y periódico (v.gr.: información sobre retenciones). La segunda vía consiste en la «información por captación», y es la propia de los requerimientos individualizados, «que pueden efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos». Ambas modalidades forman parte de la que, en la sentencia de 19 de febrero de 2007 (casación 3165/02, FJ 3º), hemos llamado «información a priori», en cuya categoría habría de incluirse también la obtención por actuación directa de la Administración cerca de las empresas afectadas, en contraposición con la «información a posteriori», una vez iniciada la actuación inspectora, que contempla el artículo 93.3.

Los requerimientos individualizados, como en general las actuaciones de obtención de información, que se practican por la Inspección de los Tributos [ artículo 141, letra c), de la Ley General Tributaria de 2003; artículos 12, apartados 3 y 4, y 37.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 ], deben referirse, como ellas, a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria. Como su propio nombre indica ("individualizados"), han de ser concretos y singulares, condición que se predica en primer lugar del requerido, pero también del ámbito objetivo de la información reclamada [véase en este punto, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2003 (casación 4783/98, FJ 4º.C)].

El juego conjunto de ambas notas (individualización subjetiva y concreción objetiva) permite rechazar los requerimientos abstractos, genéricos e indiscriminados, como hicimos en la sentencia que se acaba de citar, pues, de otra forma, se difuminarían hasta desaparecer las líneas divisorias entre la información por captación y la información por suministro. Y la segunda exigencia, la concreción objetiva, resulta indispensable para calibrar la trascendencia tributaria de la información [distintos son los requerimientos individualizados del artículo 93.3, propios de la «información a posteriori», a que hacíamos referencia en la citada sentencia de 19 de febrero de

2007 , relativos a movimientos de cuentas, depósitos de ahorro, etc., en los que se exige mayor intensidad en la concreción, identificando el cheque, la orden de pago o la operación objeto de investigación].

La noción de «trascendencia tributaria» constituye, como subraya la sentencia impugnada, un concepto jurídico indeterminado, no definido agotadoramente en el texto de la norma, pero que, al ser aplicado, sólo puede reconducirse a una única solución jurídicamente admisible. En otras palabras, 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 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».

Siendo así, 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 ex artículo 106.1 de la Constitución Española . Se trata, en fin, de eliminar todo atisbo de arbitrariedad en el ejercicio de esta intensa potestad por parte de la Administración. Sólo con aquella precisión se podrá concluir cabalmente si los datos recabados alcanzan trascendencia tributaria, noción que, como hemos apuntado en la repetida sentencia de 12 de noviembre de 2003 [FJ 4º.A)], debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Norma Suprema, cualidad que puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, es decir, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información 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 personas). Pueden consultarse en este mismo sentido las sentencias de 14 de marzo de 2007 (casación 1320/02 , FJ 3º.2), 3 de noviembre de 2011 (casación 2117/09, FJ 4 º) y 28 de noviembre de 2013 (casación 5692/11 , FJ 3º).

Legados a este punto, 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 (casación 5692/11 ), 7 de febrero de 2014 (casación 5688/11, FJ 3 º) y 17 de marzo de 2014 (casación 5149/10 , FJ 3º), 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.

Sin embargo, en relación con otra clase de datos, los de incidencia "indirecta", la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo menester para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamarlos. 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. Nuestra jurisprudencia es en este punto reiterada: los requerimientos de información han de estar motivados; han de cumplir con la previsión de individualización que el tipo de información reclamada exige, debiendo concurrir una justificación específica y suficiente que los fundamente [ sentencias de 12 de noviembre de 2003 (casación 4783/98 , FJ 4º), 12 de marzo de 2009 (casación 4549/04 , FJ 3º), 14 de noviembre de 2011 (casación 5782/09 , FJ 4º), 7 de febrero de 2014 (casación 5688/11, FJ 3 º) y 17 de marzo de 2014 (casación 5149/10 , FJ 3º)]. Es una manifestación del deber genérico de motivación establecido en el artículo 54.1.a) de la Ley 30/1992 .

En fin, esta Sala ha enfatizado la importancia del principio de proporcionalidad en este ámbito, conforme al que solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma, esto es, a la aplicación estricta de los tributos [véase la sentencia de 7 de febrero de 2014 (casación 5688/11 , FJ 3º)], entendiendo esta expresión en términos generales, no reconducida a la comprobación o investigación de una determinada relación tributaria [ sentencias de 19 de junio de 2009 (casación 898/03, FJ 3 º) y 3 de noviembre de 2011 (casación 2117/09 , FJ 3º)]. También han de quedar proscritas las injerencias arbitrarias y desproporcionadas [ sentencia de 3 de diciembre de 2009 (casación 3055/04 , FJ 3º)]. Pues bien, el necesario respeto del principio de proporcionalidad no sólo opera a la hora de valorar la inmisión por este cauce en la esfera protegida del honor y la intimidad personal y familiar, cautela presente en el artículo 93.5 de la Ley General Tributaria de 2003 , 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 legislador.

### **Tercero.**

Una vez expuesto lo anterior, estamos en disposición de resolver el recurso de la Administración General del Estado.

Hemos de darle la razón en cuanto critica la sentencia de instancia por exigir a los requerimientos individualizados de información un requisito que no deriva de su régimen jurídico ni de la jurisprudencia que lo interpreta. En efecto, dada su configuración normativa, no puede condicionarse su legitimidad a que «la información se haya solicitado previamente del sujeto pasivo y sólo si resulta imposible obtener los datos, sea obligado a recurrir al tercero con dicho fin». Al hacer esta afirmación, la Sala de instancia desconoce el carácter de instrumento de captación de información de los requerimientos individualizados, de medio de «información a priori». La Audiencia Nacional parece confundir los requerimientos del artículo 93.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (artículo 111.2 de la Ley de 1963), con los requerimientos ex post del artículo 93.3 (artículo 111.3 de 1963), relativos a cuentas corrientes, depósitos de ahorro, etc.

Sin embargo, esta defectuosa interpretación de la Sala de instancia no ha resultado, como se verá, determinante para la decisión de litigio, pues la ratio decidendi fue otra distinta.

En cuanto a las demás exigencias señaladas en la sentencia, hemos de admitir su corrección: la relevancia fiscal de la información solicitada va de suyo, deriva automáticamente del artículo 93.1; la necesidad de que los datos estén en poder del requerido se encuentra en la naturaleza de las cosas, siendo en realidad una afirmación tautológica; y la exigencia de que no aparezcan ya en posesión de cualquier Administración es consecuencia del principio de proporcionalidad, que demanda el menor sacrificio posible de los administrados, sin perjuicio de que la propia norma prevé específicamente la colaboración a estos efectos de las autoridades y funcionarios públicos ( artículo 93.4 y 94 de la Ley General Tributaria de 2003 ).

Como decíamos, la decisión estimatoria adoptada en la sentencia recurrida se sustenta esencialmente en tres argumentos: (a) la información reclamada se podía obtener, en opinión de la Audiencia Nacional, con el deber de información periódico o temporal de otras instituciones como el Banco de España (FJ 3º); (b) el carácter inconcreto del contenido del requerimiento discutido (que hemos reproducido en el primer fundamento de esta sentencia), y (c) la ausencia de trascendencia tributaria de la información recabada.

Dejando a un lado el primero, los otros dos argumentos, dado el contexto en que se producen y los razonamientos en que se sustentan (véase el FJ 4º), cabe interpretarlos como reproches dirigidos a la motivación del requerimiento, por considerarla insuficiente, queja sobre la que basculó en parte la tesis sustentada por Ibertasa, S.A., ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y en la que se centraron los motivos de la demanda, convirtiéndose en la clave de bóveda de su oposición al recurso de casación.

Pues bien, en este punto debemos dar la razón a la Audiencia Nacional. El requerimiento discutido, aparte de diseñar el modelo de tabla en que la entidad requerida debe suministrar la información en el plazo de quince días hábiles, que ocupa la mayor parte de su extensión, se reduce, en lo que a la "motivación" se refiere, a la escueta cita de los preceptos legales y reglamentarios que dan cobertura a la actuación administrativa emprendida y a la desnuda descripción de los datos requeridos en relación con las tasaciones inmobiliarias, sin mayor precisión, realizadas por la compañía durante los ejercicios 2005 y 2006 [nos remitimos para su descripción al primer fundamento jurídico], datos que, a diferencia de los concernientes a las operaciones en bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y entidades que se dediquen al tráfico bancario y crediticio, y que examinamos en las citadas sentencias de 28 de noviembre de 2013 , 7 de febrero y 17 de marzo de 2014 , no son por sí mismos y directamente relevantes a efectos tributarios.

En efecto, la tasación de un inmueble, como es obvio, no siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal. Como explica gráficamente Ibertasa, S.A., en ocasiones la valoración de un inmueble no se pide por su propietario y en otras no está vinculada con una transacción económica y, aún estándolo, puede que no se haya consumado. Hemos de rechazar, por ello, la idea-fuerza subyacente en el planteamiento de la Administración: cualquier dato económico tiene por sí mismo trascendencia tributaria; y hemos de hacer lo propio con toda interpretación de nuestra jurisprudencia que conduzca a ese desenlace.

En definitiva, el marco normativo de los requerimientos individualizados de información, según ha interpretado este Tribunal Supremo desde antiguo, demandaba de la Inspección de los Tributos un mayor esfuerzo de motivación, sin que a tales efectos pueda reputarse suficiente la remisión a la resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 17 de enero de 2007, que, al aprobar las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2007, prevé la realización de actuaciones de obtención de información en relación con el sector inmobiliario, porque en este punto igualmente está huérfana de motivación. Dedicó su apartado 1.1.b) al sector inmobiliario, justificando su inclusión en el mencionado Plan, especialmente en lo que se refiere a la promoción en el sector, y aludiendo a la captación de información «masiva y normalizada cuyo uso pueda resultar relevante a los efectos de detección de posibles bolsas de fraude tributario», pero no justifica la necesidad de obtener, a tal fin, información "masiva y normalizada" de cuantas tasaciones inmobiliarias hayan sido realizadas por las sociedades que se dedican a ese menester. Finalmente, fácilmente se comprende que "tasaciones inmobiliarias" y "transacciones inmobiliarias" son realidades diversas y no coextensas. No cabe, por tanto, entender que haya en el acto impugnado una motivación por remisión a esa resolución.

Como en la repetida sentencia de 12 de noviembre de 2003 [casación 4783/98 , FJ 4º.C)], hemos de concluir que por esa orfandad en la motivación, unida a su generalidad y falta de concreción, el requerimiento impugnado, en cuanto sistema de captación de datos, adolece de un carácter indiscriminado y no selectivo que lo convierte en una decisión voluntarista sin la adecuada justificación y, por ello, sin amparo en el marco normativo al que debería haberse sometido. En realidad, lejos de constituir un requerimiento individualizado de información, supone la definición por vía de acto singular de un deber general de información periódica u ocasional («información por suministro»), previsto en el propio artículo 93.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , con lo que la Administración tributaria se ha separado del marco legal al que indefectiblemente se encontraba sujeta (véase el artículo 103.1 de la Constitución Española ). No responde a la realidad la afirmación que se realiza en el recurso de que el requerimiento enjuiciado no fue indiscriminado ni genérico debido a que, según razona la Administración, se seleccionó de forma específica y muy concreta información relativa a determinados obligados tributarios relacionados con la sociedad de tasación, y no responde a la realidad porque se demandó a Ibertasa, S.A., el envío de los datos relativos a las «actuaciones de tasación realizadas por ustedes durante el periodo 2005 y 2006», sin mayor acotación ni concreción subjetiva.

Somos conscientes de que, en la sentencia de 18 de octubre de 2012 (casación 6322/10 ), hemos desestimado un recurso dirigido contra una sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (fecha el 13 de septiembre de 2010, recurso 233/09 ), que declaró conforme a derecho un requerimiento dirigido a una sociedad de tasación inmobiliaria idéntico al que ahora enjuiciamos. En ella afirmamos «que los datos requeridos referidos a actuaciones de tasación de inmuebles llevadas a cabo por la entidad recurrente entran de lleno en lo que hemos denominado "utilidad indirecta" de la información, atendiendo al carácter hipotético y potencial de los mismos, toda vez que su finalidad se encamina, como acertadamente subraya la Sala de instancia, a que la Administración disponga de una información real y precisa del sector inmobiliario atendida su potencialidad en relación con los impuestos sobre transmisiones de bienes (tráfico patrimonial), como con aquellos otros que sujetan a gravamen los incrementos patrimoniales o ganancias de capital» (FJ 3º).

Estas afirmaciones no entran en contradicción con la decisión que adoptamos en esta sentencia, porque allí estaba en cuestión la trascendencia tributaria del valor de tasación de un inmueble como requisito material del requerimiento individualizado de información, algo que ni entonces ni ahora hemos negado. En otras palabras, resulta indudable que la información sobre tasaciones inmobiliarias puede tener trascendencia tributaria, otra cosa es que la tenga per se.

Debemos corregir por ello ese pronunciamiento en cuanto que, en el último párrafo de su fundamento jurídico tercero, una vez reconocido en abstracto el carácter trascendente desde la perspectiva tributaria de la información requerida, trae a colación la sentencia de 3 de noviembre de 2011 para afirmar que «requerimientos como el enjuiciado quedarían amparados directamente en la potestad y correlativa obligación, que se contiene en el apartado 1 del artículo 93», olvidando que la citada sentencia venía referida, precisamente, a un requerimiento de información sobre cuentas bancarias dirigido a una entidad financiera, datos que, como hemos apuntado, reúnen trascendencia tributaria per se , bastando entonces para motivar el requerimiento la mera mención de los elementos de información demandados y de las normas que fundamental el requerimiento, a diferencia de lo que ocurría para los datos pedidos en aquel caso, idéntico al que aquí nos ocupa.

Estaba fuera de lugar, por tanto, esa aplicación automática y mecánica de la decisión adoptada en el año 2011 para un requerimiento sobre datos bancarios a otro referido a tasaciones inmobiliarias, olvidando que la trascendencia tributaria de unos y otros no es la misma y que, por ello, la obligación de la Administración de justificarse es distinta, y soslayando que ya en la sentencia de 12 de noviembre de 2003 se afirmó que la petición de información sobre datos que no se sabe, en principio, si van a tener o no aplicación en la exacción de unos tributos concretos, cuando sea realizada de manera genérica y sin determinación subjetiva, constituye una abstracción incompatible con el régimen de los requerimientos individualizados de información, puesto que la captación de datos no puede revestir un carácter indiscriminado y no selectivo [FJ 4º.C)].

Finalmente, debemos subrayar que ni siquiera en aquella sentencia de 18 de octubre de 2012 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 ». Formulación que evidencia la necesidad de explicar y justificar aquella interrelación y esta aptitud de los datos como indicios de capacidad económica, esto es, que pone de manifiesto la obligación de motivar la decisión.

#### **Cuarto.**

Por todo lo anterior, este recurso debe ser desestimado, procediendo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , imponer las costas a la Administración recurrente, si bien, atendidos

el contenido, el alcance y la dificultad del debate, con el límite de ocho mil euros, límite que nos autoriza a fijar el apartado 3 del mismo precepto.

### FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 1414/12, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 191/09 , imponiendo las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzón Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

*VOTO PARTICULAR Que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Rafael Fernandez Montalvo, al que se adhieren los Magistrados Excmos. Sres. Don Emilio Frias Ponce y Manuel Martin Timon en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 1414/2012.*

VOTO PARTICULAR

FECHA:22/10/2014

Con el mayor respeto, discrepamos del criterio mayoritario que fundamenta el fallo desestimatorio de la sentencia y entendemos que, por el contrario, debió estimarse el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, precisamente en aplicación de nuestra jurisprudencia que la propia sentencia invoca.

No disintimos sino que, por el contrario, manifestamos nuestro acuerdo con los principios generales que, según el criterio mayoritario, configuran la naturaleza de los requerimientos de información tributaria, así como con los requisitos precisos para que resulten aplicables las previsiones de los artículos 93 y 141 LGT , así como los artículos 12 y 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 ( arts. 36 y ss, del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria), puesto que, en realidad, son reiteración de una consolidada jurisprudencia de la Sala.

También compartimos el reparo que la mayoría formula a la sentencia de instancia por exigir a los requerimientos individualizados de información un requisito que no deriva de las previsiones normativas ni de nuestra jurisprudencia. Esto es, no puede condicionarse la legitimidad del requerimiento de información a que ésta "se haya solicitado previamente del sujeto pasivo y solo si resulta imposible obtener los datos, sea obligado recurrir al tercero con dicho fin". Esta afirmación supone desconocer el carácter de instrumento de captación de información de los requerimientos individualizados, de medio de "información a priori".

Nuestro desacuerdo se concreta en que esa misma jurisprudencia que la sentencia invoca, proyectada sobre el supuesto de hecho contemplado, debió llevar a un fallo estimatorio. En efecto, la "ratio decidendi" de la sentencia es la insuficiencia de la motivación del requerimiento efectuado, que se limita, en lo que importa, a la cita de los preceptos legales y reglamentarios que dan cobertura a la actuación administrativa emprendida y a la desnuda descripción de los datos requeridos en relación con las tasaciones inmobiliarias realizadas por la compañía durante los ejercicios 2005 y 2006. Si bien, admite el criterio mayoritario que la trascendencia fiscal de los datos solicitados pueden manifestarse per se, evidenciarse de su simple contemplación, en supuestos tales como las operaciones en bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y entidades que se dediquen al tráfico bancario y crediticio, según ha entendido la Sala en sentencias de 28 de noviembre de 2013 , 7 de febrero y 17 de marzo de 2014 .

En cambio, el criterio mayoritario niega que esta trascendencia fiscal se dé, al menos con la misma intensidad, en el sector de las tasaciones inmobiliarias en el que se ubica la requerida, Ibertasa, S.A. A nuestro modo de ver, se trata de un ámbito en el que la trascendencia de la información fiscal requiere pocas explicaciones. El conocimiento de las tasaciones inmobiliarias es relevante, en cualquier momento, para el fin de evitar y perseguir el fraude fiscal, y lo es aún más en el momento en que se produjo el requerimiento debatido, próximo a la gran "burbuja inmobiliaria" que caracterizaría, entre otros factores, a la crisis que se desencadena a partir de 2008.

El criterio mayoritario no desconoce que en sentencia de 18 de octubre de 2012 (rec. de cas. 6322/2010 ) declaramos conforme a Derecho un requerimiento dirigido a una tasación inmobiliaria "idéntico al que ahora se enjuicia". En ella dijimos "que los datos requeridos referidos a actuaciones de tasación de inmuebles llevadas a cabo por la entidad recurrente entran de lleno en los que hemos denominado <<utilidad indirecta>> de la información, atendiendo al carácter hipotético y potencial de los mismos, toda vez que su finalidad se encamina, como acertadamente subraya la Sala de instancia, a que la Administración disponga de una información real y

precisa del sector inmobiliario atendida a su potencialidad en relación con los impuestos sobre transmisiones de bienes (tráfico patrimonial), como con aquellos otros que sujetan a gravamen los incrementos patrimoniales o ganancias de capital". Pues bien, a nuestro modo de ver, no existen razones suficientes para apartarse de dicho precedente; y desde luego, no lo son las que se dan en la sentencia.

En efecto:

a) No lo es el que la trascendencia fiscal de los datos bancarios pueda ser mayor que la de los datos de las tasaciones inmobiliarias. Pues basta, es suficiente con que se reconozca que éstas la tiene en la medida necesaria o con la entidad suficiente como para justificar el requerimiento de información tributaria, según se apreció en precedente citado.

b) Tampoco hubiera sido preciso para llegar a un fallo estimatorio, aceptar una equivalencia mimética entre datos económicos y datos de trascendencia tributaria, sino que bastaba con que se reconociera que el requerimiento se refiere a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionada con otros, eran susceptible de revelar signos de capacidad económica que pudieran desencadenar, en el futuro actuaciones de comprobación por parte de la Administración. Es esta condición la que se reconoció en la sentencia de 18 de octubre de 2012 a los datos solicitados a una compañía de tasación inmobiliaria y es también la que, en nuestra opinión, procedía reconocer en esta ocasión a los requeridos a la recurrente en instancia.

En definitiva, no existe motivo alguno para excepcionar o cambiar de criterio cuando, precisamente el contexto económico y social debió más bien ser un argumento para reiterar la apreciación efectuada en nuestro precedente.

Rafael Fernandez Montalvo  
Emilio Frias Ponce Manuel Martin Timon

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, junto con los votos particulares que formulan los magistrados D. Rafael Fernandez Montalvo, D. Emilio Frias Ponce y D. Manuel Martin Timon estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, 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.