

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056792

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 15 de diciembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3565/2012***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Requerimientos de obtención de información. Sujetos obligados.** *Sujetos que se relacionan indirectamente con el obligado tributario.* La obligación de suministrar a la Administración tributaria datos ajenos con trascendencia tributaria alcanza a cualquier persona, a quienes los tengan por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. El requerimiento en este caso se ha dirigido a una entidad que cuenta los datos que se le reclaman, y es indiferente que sus relaciones económicas, profesionales o financieras -fuente de conocimiento- sean con los eventuales obligados tributarios o lo sean otras entidades diferentes. Y es que el deber de información tributaria de que se trata sobre datos ajenos afecta tanto a los que pueden considerarse como «depositarios de datos de primer nivel» como a los «depositarios de datos de ulterior nivel», siempre que, insistimos, el conocimiento proceda de relaciones económicas, profesionales o financieras y no de relaciones de otra índole. En definitiva, la redacción del precepto legal cuando se refiere a relaciones de la mencionada naturaleza «con otras personas» ni de manera expresa ni de forma implícita reduce la dimensión subjetiva de la obligación de informar a quienes se relacionan de manera directa con los titulares de los datos requeridos. Tampoco una interpretación teleológica que contemple la preservación de los derechos e intereses constitucionales en presencia permite sostener el criterio reduccionista que propugna la recurrente. Voto particular.

**PRECEPTOS:**

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

Constitución Española, arts. 10, 18 y 31.1.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 31 y 38 bis.

Directiva 77/799/CEE del Consejo (Asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros), arts. 2 y 8 bis.

**PONENTE:***Don Rafael Fernández Montalvo.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

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 MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a quince de Diciembre 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 3565/12, interpuesto por SISTEMA 4B, S.A., representada por la procuradora doña María Rodríguez Puyol, contra la sentencia dictada el 12 de julio de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 354/09 , sobre

requerimiento de información de datos con trascendencia tributaria. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Sistema 4B, S.A. (en lo sucesivo, «Sistema 4B»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 10 de septiembre de 2009. Esta resolución administrativa de revisión declaró no haber lugar a la reclamación 7333/08, instada por la mencionada entidad frente el requerimiento de información emitido el 18 de septiembre de 2008 (TAC-702) por el Equipo Central de Información del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### **Segundo.**

Sistema 4B preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 14 de noviembre de 2012, en el que invocó dos motivos de casación, el primero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y el otro con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) Con el primero achaca a la sentencia de instancia ser incongruente por omisión, ya que deja sin resolver la cuestión principal y primeramente invocada en la demanda, consistente en carecer de relación económica, jurídica, profesional o financiera con los titulares de las tarjetas -de débito o crédito- cuyos datos le interesa la Administración fiscal.

Entiende explicable la motivación incompleta de la sentencia porque, contradiciendo su doctrina en pronunciamientos anteriores, se limita a aplicar la contenida en la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 (casación 2117/09), que reproduce in extenso como fundamento de su fallo.

Explica que la motivación contenida en la sentencia recurrida, derivada de la del Tribunal Supremo, atiende a varios aspectos (proporcionalidad del requerimiento, abuso de la norma, trascendencia tributaria de los datos, etc.), pero en ningún caso motiva la posibilidad de pedir datos a quienes son totalmente ajenos a los afectados por el requerimiento. Considera que la transcripción de la sentencia del Tribunal Supremo no sufre la falta de motivación por parte de la Audiencia Nacional si se tiene en cuenta que la referida sentencia se refiere a bancos y entidades de seguros, a las que se piden datos referidos a clientes suyos, lo que no se da en absoluto en su caso, pues se trata de una sociedad con la que los titulares de la tarjeta no tienen relación alguna de clientela.

2º) Con el segundo motivo denuncia la infracción del artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Defiende que "Sistema 4B" no está comprendido en el precepto citado, pues queda al margen del cuadro de relaciones con los titulares de las tarjetas que integran el sistema de pago (al débito y al crédito). Afirma que no tiene con esos titulares ninguna relación económica, profesional o financiera. Afirma también que no es una entidad financiera o crediticia, siendo su verdadera condición la de un "centro procesador de operaciones", conducente a facilitar a los bancos adheridos al sistema el cobro-pago de la llamada "tasa de intercambio" y comisiones entre bancos.

(A) Explica que las tarjetas de pago -"dinero de plástico"- funcionan en nuestro país conforme al llamado "sistema cuadrilateral o cuatripartito", cuyo esquema es el siguiente:

(1) La "entidad emisora" es un banco o una caja de ahorros que expide la tarjeta a nombre del titular, asumiendo los costes y riesgos inherentes a su puesta en circulación. (2) El "titular" es la persona física a cuyo nombre se expide la tarjeta, con la que puede pagar bienes y servicios en establecimientos adheridos y obtener efectivo en cajeros automáticos o sucursales bancarias, de acuerdo con las condiciones pactadas en el contrato de emisión. (3) La "entidad adquirente" o "banco presentador" de la operación contrata con el comerciante adherido la recogida de las operaciones abonadas con tarjeta, proporcionando al establecimiento comercial la terminal en punto de venta (T.P.V.), aparato conectado al sistema y que sirve para comprobar la seguridad de la operación. (4) El "establecimiento adherido" es el comercio que, mediante un contrato de afiliación suscrito con el banco presentador, se adhiere a un sistema de tarjetas y se compromete a aceptar el pago de sus servicios o mercancías por ese medio.

Sostiene que de este esquema deriva que el circuito contractual se mantiene entre bancos (o cajas), comerciantes y titulares exclusivamente, quedando ella al margen de esa estructura relacional.

(B) Relata a continuación que constituye una sociedad anónima cuyos accionistas son ocho bancos, habiendo adherido o asociado al sistema otras entidades financieras, hasta un número de diecinueve. Accionistas y entidades asociadas contribuyen al mantenimiento del sistema con el pago de una cuota, sistema que funciona mediante programas informáticos que permiten compensar diariamente los créditos y los débitos que se producen entre las entidades incorporadas, es decir, «se cruzan y compensan las tasas de intercambio de las que cada banco es deudor y acreedor indiferentemente y las comisiones o tasas de descuento que cargan a los comerciantes y que éstos abonan».

Sigue exponiendo que, «autorizada la operación, el banco presentador abonará el importe al comerciante, una vez deducida la comisión de descuento [...]. Al mismo tiempo cargará su importe y abonará la tasa de intercambio al banco emisor de la tarjeta a través del sistema de medios de pago al que pertenezca. Por último, el banco emisor repercutirá el importe de la operación en la línea de crédito del titular o en su cuenta corriente, dependiendo del tipo de tarjeta utilizada en la compra (al crédito o al débito)».

Concluye este punto afirmando que no interviene en ningún momento en el proceso transaccional.

(C) De todo lo anterior obtiene que su función es meramente procesadora, careciendo de procedimientos para verificar y comprobar los datos mercantiles de los comercios y de sus titulares, que son recogidos por los bancos contratantes que asignan a los comerciantes un "número interno de comercio", único dato con el que ella opera y al que asigna informáticamente todas las operaciones realizadas por tarjeta. Admite que conoce los datos de cada comerciante, pero no los puede comprobar porque son ajenos.

Sostiene que, por tanto, se limita a gestionar el sistema y a realizar el proceso de los datos que le suministran los bancos contratantes, por lo que carece de relación con los titulares de las tarjetas, cuyos datos requiere la Administración.

Sentado todo lo anterior, analiza el artículo 93.1 de la Ley General Tributaria para defender que no basta con "saber" o "tener datos" de las personas sobre las que se demanda información, siendo preciso que la información solicitada tenga su origen en las relaciones del requerido con sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones -económicas, profesionales o financieras- con otras personas, cuyos datos se reclaman.

Concluye que no sucede así en su caso. Para empezar, sus obligaciones tributarias propias se derivan del cobro de las cuotas a socios y adheridos. Por otro lado, la información que se pretende se refiere a los titulares de tarjetas que, adheridos al sistema de pago/cobro por tarjetas, realizan las operaciones de venta o prestación de servicios. Estos titulares están vinculados con los bancos o cajas en virtud de una relación contractual. Entre el "Sistema 4B" y los titulares de las tarjetas no hay relación alguna. Por otro lado, no es retenedor ni viene obligado a realizar ingresos a cuenta de nadie ajeno. Tampoco entra en sus funciones la de realizar cobros de honorarios profesionales o derechos de propiedad intelectual, autor o propiedad industrial. No es una entidad bancaria ni realiza operaciones crediticias ni media financieramente entre los comerciantes y empresarios con los bancos y cajas, ni siquiera entre los bancos adheridos o asociados; se limita a una actividad superpuesta, cual es la de informatizar y compensar los créditos y débitos de unos bancos con otros.

Por todo ello -termina-, el requerimiento impugnado es ilegal y carece de apoyo en el artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Considera que también la sentencia impugnada conculca la legislación de la Unión Europea, que en las directivas de intercambio de información tributaria establece límites muy severos.

Finaliza solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, pronunciándose sobre los argumentos no atendidos en la misma anule los actos administrativos impugnados.

Mediante otrosí interesa el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que se pronuncie si es posible «un requerimiento de información que equivale a pedir a una empresa nacional, que actúa en el [...] espacio europeo, que ceda permanentemente su base de datos a la Administración fiscal, cuando la empresa no tiene relación con las personas o entidades sobre las que se solicita la información».

### **Tercero.**

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 11 de marzo de 2013, en el que interesó su desestimación.

Entiende que en el recurso únicamente se plantean cuestiones de hecho, relativas a la existencia o no de determinadas relaciones económicas, vedadas en sede casacional.

Frente al primer motivo, niega que la sentencia sea incongruente, pues ha desestimado la demanda, y en cuanto al segundo sostiene que no se ha infringido el artículo 93 de la Ley General Tributaria , pues los datos solicitados se refieren a operaciones de indudable contenido económico, existiendo en su opinión una indudable

relación financiera con los Bancos y las Cajas que pertenecen al Sistema 4B, los cuales repercuten la operación en la línea de crédito del titular o en su cuenta corriente. Hay, pues, unos datos de trascendencia tributaria que se deducen de las relaciones económicas y financieras de la recurrente con otras personas jurídicas, los socios adheridos, «sin que sea preciso que los datos se deduzcan de las relaciones económicas o financieras con el titular de las tarjetas. Los datos pueden referirse a terceros. Esto no es una excepción al sistema de información. El hecho de que el Sistema 4B no sea una entidad financiera o crediticia no impide en modo alguno que al procesar todas las operaciones, y ser centro de las mismas, que las hace posibles, tales operaciones de las que tiene conocimiento deban ser comunicadas a la Administración Tributaria».

Afirma que la alegación relativa la legislación de la Unión Europea es genérica, debiendo combatirse con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión en función de la cual la determinación del sistema fiscal y de los mecanismos necesarios para alcanzar los objetivos que persiguen son competencia de los Estados miembros, que pueden interesar información tributaria en función de su legislación interna, como aquí se ha hecho, por lo que la cuestión prejudicial que solicita en modo alguno es pertinente. Tampoco considera infringida la legislación de protección de datos, pues la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional han señalado que las normas de la Ley General Tributaria relativas a la información de carácter tributario son respetuosas con la protección de datos de carácter personal y con el secreto profesional.

#### **Cuarto.**

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 12 de marzo de 2013, fijándose al efecto el día 10 de diciembre de 2014, en el que, previa deliberación, y asunción de la ponencia por el Presidente de la Sección, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Presidente de la Sección Segunda.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Sistema 4B discute la sentencia dictada el 12 de julio de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 354/09, que promovió frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 10 de septiembre de 2009. Esta resolución administrativa de revisión había declarado no haber lugar a la reclamación 7333/08, instada por la mencionada entidad frente al requerimiento de información emitido el 18 de septiembre de 2008 (TAC-702) por el Equipo Central de Información del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El requerimiento de información consistía en la presentación de determinados datos relativos a los ejercicios 2006 y 2007, «[e]n relación con aquellas personas o entidades titulares de tarjetas de crédito y débito gestionadas por esa Entidad, y que hayan realizado pagos a través de dicho sistema, por importe total anual igual o superior a 30.000,00 euros (treinta mil)».

En la reclamación económico-administrativa que interpuso frente a tal requerimiento adujo para obtener su anulación, entre otras razones, la improcedencia del mismo pues los datos que se le pedían no se deducían de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con los titulares de las tarjetas, como exige el primer párrafo del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria de 2003, y que en realidad se trataba de eludir las exigencias de ese precepto, evitando dirigirse a los bancos y soslayando el apartado 3 de dicho precepto, que sólo admite para las operaciones bancarias, activas y pasivas, los requerimientos "individualizados". El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 10 de septiembre de 2009, desestimatoria de la reclamación 7333/08 (consta un voto particular), dio respuesta al segundo de dichos argumentos (fundamento jurídico cuarto), guardando silencio sobre el primero.

La demanda que dedujo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tenía como primer y principal motivo aquel primero, al que el órgano de revisión no dio respuesta, por lo que procedió a describir el funcionamiento del "Sistema 4B" (páginas 3 a 8) y a razonar que los datos que se le reclamaban no se deducían de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con los titulares de las tarjetas, de crédito o de débito (páginas 8 a 11). Hizo valer otros argumentos en defensa de su pretensión impugnatoria (el abuso de la norma tributaria, la infracción de las normas de la competencia y del ordenamiento de la Unión Europea, el desconocimiento del principio de proporcionalidad y la vulneración de normas sobre protección de datos personales).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación, cambiando su tradicional criterio, reproduce in extenso la dictada por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 3 de noviembre de 2011, en el recurso de casación 2117/09, cuya doctrina asume pero

dice no compartir (fundamento jurídico segundo), que aplicada al caso debatido conduce a la desestimación del recurso contencioso-administrativo, pues estima motivado y proporcionado el requerimiento (fundamento jurídico tercero), sin que se haya producido infracción del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria, del derecho de la Unión Europea ni la normativa relativa a la protección de datos de carácter personal (fundamento jurídico cuarto).

Sistema 4B se alza en casación aduciendo dos motivos. En el primero, que sustenta en el artículo 88.1.c) de la Ley de esta jurisdicción, considera que la sentencia incurre en incongruencia ex silentio, al no dar respuesta al primer y principal argumento de la demanda consiste en la infracción del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria pues los datos reclamados no derivan de sus relaciones con los titulares de las tarjetas de crédito, y en el otro, que hace valer con arreglo a la letra d) del mismo precepto, se queja de la infracción del indicado precepto por la expresa razón. En otras palabras, convierte en segundo argumento de su recurso aquel al que, según dice, la Sala de instancia no dio respuesta, y cuyo silencio constituye la razón de ser del primero.

### **Segundo.**

Basta leer el primer párrafo de cuarto fundamento de la sentencia recurrida para constatar que no incurre en la "callada por respuesta" que constituye el leitmotiv del primer argumento del recurso de casación. Su contenido es como sigue:

«[...] debe rechazarse asimismo el motivo aducido en relación con la falta de amparo en el artículo 93.1 de la LGT de que adolecería el requerimiento objeto de este recurso, puesto que de tal cuestión se ocupa igualmente la sentencia del Tribunal Supremo que se ha transcrito para ponderar que lo relevante es la trascendencia tributaria de la información requerida, así como la posesión de esta información por parte de su destinatario, que es cuestión de hecho no sólo no debatida sino abiertamente aceptada cuando, además del expresado motivo, se invocan otros dos que parten, precisamente, de la hipótesis de hecho de que los datos afectados por el requerimiento se poseen por el requerido por razón (aun cuando fuera indirecta o mediata, a través de terceros) de las relaciones con los usuarios de las propias tarjetas».

En este párrafo se encuentra la motivación relativa a la desestimación del primer y principal argumento de la demanda, por lo que no puede sostenerse que la sentencia recurrida sea incongruente por defecto.

Hemos de recordar que existe incongruencia cuando se produce una inadecuación entre el fallo o parte dispositiva de la sentencia y el petitum o los términos en los que las partes plantearon sus pretensiones. Al conceder más, menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre en las formas de incongruencia conocidas como *ultra petita*, *citra petita* o *extra petita partium* (sentencias del Tribunal Constitucional 13/1 987, FJ 3º; 48/1 989, FJ 7º; 124/2000, FJ 3º; 114/2003, FJ 3º; 174/2004, FJ 3º; 264/2005, FJ 2º; 40/2006, FJ 2º, y 44/2008, FJ 2º, entre otras).

Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, una sentencia es incongruente cuando omite resolver sobre alguna de las pretensiones o de las cuestiones planteadas en la demanda (incongruencia omisiva, *citra petita* o *ex silentio*, por defecto); cuando decide *ultra petita partium*, más allá de las peticiones de las partes (incongruencia positiva o por exceso); y cuando se pronuncia *extra petita partium*, fuera de esas pretensiones, sobre cuestiones diferentes a las planteadas (incongruencia mixta o por desviación) [véanse, por todas, las sentencias de 6 de mayo de 2010 (casación 3775/03, FJ 3º), 17 de enero de 2011 (casación 2568/07, FJ 2º) y 30 de enero de 2012 (casación 2374/08, FJ 3º)].

Ahora bien, la exigencia de congruencia opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997, FJ 4º; 101/1998, FJ 2º; y 132/1999, FJ 4º).

Pues bien, en el caso actual, la contestación al primer argumento de la demanda fue suministrada de forma expresa, precisa y clara en el primer párrafo del cuarto fundamento jurídico de la sentencia discutida, sin que el hecho de que sea sucinta en nada haga adolecer de incongruencia al pronunciamiento jurisdiccional, pues, como es sabido, una motivación no deja de serlo por escueta, porque esta exigencia constitucional no está necesariamente reñida con la brevedad y la concisión [sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º; 154/1995, FJ 3º; y 26/1997, FJ 2º; también pueden consultarse las sentencias de este Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2008 (casación 6311/04, FJ 5º) y 2 de abril de 2012 (casación 2475/08, FJ 2º)].

El primer motivo del recurso debe, por tanto, ser desestimado.

### **Tercero.**

La respuesta al segundo requiere que nos detengamos en el análisis del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003 . Según hemos recordado recientemente en la sentencia de 20 de octubre de 2014 (casación 1414/12 , FJ 2º), 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 110/1984 . 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, que objetivamente se refiere a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, desde un punto de vista subjetivo alcanza a todo sujeto de derecho respecto de sus propias obligaciones tributarias y, tratándose de las de otras personas, a quienes dispongan de elementos de información ajenos como consecuencia de sus «relaciones económicas, profesionales o financieras» con otras personas. El apartado 1 del artículo 93 particulariza la obligación, a título enunciativo, en los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta, las entidades que medien en el cobro de honorarios profesionales, de derechos derivados de la propiedad intelectual o de comisiones por operaciones en el mercado de capitales, así como, en particular, quienes sean depositarios de dinero en efectivo de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo [letras a), b) y c)].

Una primera conclusión cabe obtener de esa disciplina legal: la obligación de suministrar a la Administración tributaria datos ajenos con trascendencia tributaria alcanza a cualquier persona, a quienes los tengan por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas; así se desprende de la fórmula general del primer párrafo del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria de 2003 y del listado meramente enunciativo que realiza el segundo párrafo.

De otro lado, se ha de tener presente que, como también hemos indicado en la referida sentencia de 20 de octubre de 2014 (casación 1414/12 , FJ 2º), el deber general de colaboración social, con los ámbitos objetivo y subjetivo que acabamos de precisar, 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 los datos precisos. 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) A estos supuestos se refieren los artículos 31 y siguientes del 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en los que, en particular, se disciplina la presentación de declaraciones informativas anuales por parte de las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como por las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria de 2003 (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.), relativas a sus operaciones con terceras personas. En esta categoría se incluyen también los supuestos de información sobre determinadas clases de operaciones, recogidos en los artículos 36 a 54 bis del citado Reglamento

La segunda vía para recolectar datos con trascendencia tributaria 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.

Una segunda conclusión estamos en disposición de alcanzar a la vista de este marco normativo: cuando se trata de acopiar datos de los obligados tributarios a través de terceras personas, también se dan las dos formas de información, mediante suministro en la forma, términos y plazos reglamentariamente definidos a priori en una disposición de carácter general; y mediante requerimiento individualizado ("información por captación"), que no puede convertirse en sucedáneo del deber reglamentario de información ("información por suministro") sino que supone un deber disciplinado de proporcionar datos con trascendencia tributaria obtenidos de relaciones económicas, profesionales o financieras habidas, como dice expresamente el artículo 93.1 LGT , "con otras personas", y sin que puedan entenderse limitadas estas relaciones a las que se tengan con los obligados tributarios.

En otras palabras, sería contrario a la disciplina legal practicar un requerimiento individualizado de información para recabar la que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica;

pero no lo es pedir los datos a personas que eventualmente pueden disponer de datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones tenidas con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que las relaciones fuentes de conocimiento sean de naturaleza económica, profesional o financiera.

Existe un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, que está legalmente regulado y que debe ser interpretado y aplicado respetando otros valores y principios constitucionales, lo que obliga, de un lado, a una adecuada exégesis de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del principio de proporcionalidad que debe presidir toda decisión que se adopte a este respecto. Pero sin que ello suponga mantener un criterio restrictivo y estricto que excluya de la información tributaria debida los datos que, teniendo trascendencia tributaria, procedan de relaciones que afectan solo indirectamente a los obligados tributarios.

#### **Cuarto.**

El requerimiento en este caso se ha dirigido a una entidad, Sistema 4B, que cuenta los datos que se le reclaman, y es indiferente que sus relaciones económicas, profesionales o financieras-fuente de conocimiento-sean con los eventuales obligados tributarios o lo sean otras entidades diferentes. Y es que el deber de información tributaria de que se trata sobre datos ajenos afecta tanto a los que pueden considerarse como "depositarios de datos de primer nivel" como a los "depositarios de datos de ulterior nivel", siempre que, insistimos, el conocimiento proceda de relaciones económicas, profesionales o financieras y no de relaciones de otra índole.

Tanto ante el Tribunal Económico-Administrativo Central como ante la Audiencia Nacional se ha acreditado, explicado y razonado que el Sistema 4B constituye un centro procesador informático de datos, actuando como cámara de compensación entre los sujetos vinculados negocialmente: la entidad emisora de la tarjeta, su titular, la entidad adquirente o banco presentador y el establecimiento o comerciante adherido al sistema. Carece, y así lo ha demostrado, de lazos contractuales con el titular de la tarjeta y el establecimiento adherido, que son los sujetos cuyos datos con trascendencia tributaria se reclaman.

El titular de la tarjeta compra bienes y servicios al comerciante adherido al sistema. La entidad emisora de la misma se relaciona con el titular cargando en su cuenta de crédito o débito el importe de la operación. Por su parte, la entidad adquirente se vincula con el comerciante adherido abonándole la suma correspondiente y cobrándole la comisión pactada. El papel de Sistema 4B se limita, como "cámara de compensación", a recibir de la entidad adquirente las transacciones para entregárselas a la emisora. En ningún momento, Sistema 4B entabla relación directa con el titular de la tarjeta y el establecimiento o comerciante adherido.

Ahora bien, resulta indudable que la disposición de los datos requeridos es consecuencia de relaciones económicas, profesionales o financieras, no de relaciones de otra índole que pudiera excluir el deber general de informa a la Administración tributaria.

En definitiva, la redacción del precepto legal cuando se refiere a relaciones de la mencionada naturaleza "con otras personas" ni de manera expresa ni de forma implícita reduce la dimensión subjetiva de la obligación de informar a quienes se relacionan de manera directa con los titulares de los datos requeridos.

#### **Quinto.**

Tampoco una interpretación teleológica que contemple la preservación de los derechos e intereses constitucionales en presencia permite sostener el criterio reduccionista que propugna la recurrente.

a) Como hemos dicho, entre otras, en sentencias de 18 de julio de 2011 (rec. de cas. 2790/2009 ) y 17 de marzo de 2014 (rec. de cas. 5149/2010), el derecho a la intimidad consagrado en el reiterado artículo 18 CE , se configura como un ámbito de especial protección de los particulares directamente vinculado con la dignidad de la persona a que se refiere el artículo 10 de la propia Norma Fundamental como fundamento del orden político y la paz social. Pero no es un derecho ilimitado sino que tiene unos perfiles o contornos propios que se precisan y definen por su interacción con el resto de los derechos y deberes amparados por el ordenamiento jurídico.

El mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 CE , donde se establece el deber de todos a 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.

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

Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar vulneración del artículo 18.1 CE por el hecho de que los ciudadanos y entidades queden obligados a facilitar información que, pese a afectar a la intimidad, tiene relevancia tributaria. Si bien solo es así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador ( STS de 21 de noviembre de 2005 , rec. de cas. 2294/2004).

a) También es jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 19 de febrero de 2007- rec. de cas. 3165/2002 - y de 17 de marzo de 2014 - rec. de cas. 5149/2010, entre otras) que "el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más límite que la trascendencia tributaria de la información solicitada [...] La trascendencia tributaria ha sido definida por esta Sala en sus sentencias de 21 de junio de 2012 (rec. de cas. 236/2010) y de 3 de noviembre de 2011 (rec. de cas. 2117/2009) que se remiten a la anterior de 12 de noviembre de 2003 (rec. de cas. 1320/2002) señalando que es <<la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 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. Y esta utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora- que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas (en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 -rec. de cas. 1320/2002)".

c) La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia potencial 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 determinadas relaciones jurídicas, sino que busca recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos (Cfr. SSTS de 3 de diciembre de 2009 - rec. de cas. 3055/2004- y de 12 de marzo de 2009- rec. de cas. 4549/2004).

d) La jurisprudencia expuesta se complementa con la siguiente reflexión. Introducir una restricción interpretativa que la norma legal no contemplada, como la que se propugna en el motivo de casación que se analiza, no sirve, no es útil siquiera a los efectos de la salvaguardia del otro derecho fundamental concurrente. Esto es, el derecho a la intimidad, reconocido en el artículo 18 CE , puede verse indebidamente afectado por un ejercicio desproporcionado de la potestad de requerir información tributaria, independientemente de que se trate de depositarios de datos que pueden ser considerados "de primer nivel o grado" o de depositarios de "ulterior nivel o grado" (en función de que sus relaciones económicas, profesionales o financieras sean directas o indirectas con respecto a los que pueden resultar afectados por la información que se suministra).

Dicho en otros términos restringiendo el deber de información a los "depositarios de primer nivel o grado" no se garantiza el respeto debido a la intimidad que garantiza el mencionado artículo 18 de la Constitución . Incluso, puede decirse que quienes están más próximos a la intimidad ajena son aquellos que tienen una relación directa y más alejados aquéllos cuya relación es solo indirecta. No se advierte, por tanto, un interés jurídicamente atendible en la interpretación restrictiva que se sostiene en el segundo de los motivos de casación que se examina.

#### **Sexto.**

Los argumentos literal y teleológico de la norma ya expuestos son suficientes para desestimar el reiterado motivo que se articula por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA . Pero es que, además, por RD 1/2010, de 8 de enero, se incorporó al Reglamento de Gestión e Inspección y Procedimientos Comunes ( RD 1065/2007, de 27 de julio, el nuevo artículo 38 bis estableciendo una obligación general de información ("información por suministro") acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los empresarios y profesionales establecidos en España, que recae sobre las entidades bancarias o de crédito, así como sobre aquellas que, de acuerdo con la normativa vigente, prestan el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito. El deber se instrumentaliza mediante una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de tres mil euros. Y la declaración debe contener la identificación completa de los empresarios o profesionales, el número de comercio con el que operan en el sistema, el importe anual facturado, la identificación de las cuentas a través de las que se efectúan los cobros, así como cualquier otro dato relevantes al efecto para concretar la información y que se establezca en la orden ministerial que apruebe el modelo correspondiente. Y este desarrollo reglamentario posterior se efectúa sobre la base de la misma cobertura legal que proporciona el texto del artículo 93 LGT .

#### **Séptimo.**



En la segunda parte del último motivo de casación, la compañía recurrente añade, con brevedad, que la sentencia recurrida conculca el derecho de la Unión Europea, en cuyas directivas sobre intercambio de información tributaria se establecen límites muy severos. Así, añade, en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, se establece que las autoridades nacionales podrán solicitar información tributaria «en relación con un caso concreto» (artículo 2 ), debiendo indicarse, «además del objeto del acto [...], el nombre y dirección del destinatario así como cualquiera otra información que pueda facilitar la identificación del mismo» ( artículo 8 bis). Referencia al caso concreto que también aparece en la Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004 , relativa a los impuestos sobre consumos específicos y sobre primas de seguros, en la que se establecen severas limitaciones a los intercambios de información.

En correspondencia con el anterior planteamiento, mediante otrosí, interesa el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, «acerca de si es posible que dentro de la Unión Europea y espacio único es posible un requerimiento de información que equivale a pedir a una empresa nacional, que actúa en el citado espacio europeo, que ceda permanentemente su base de datos a la Administración fiscal, cuando la empresa no tiene relación con las personas o entidades sobre los que se solicita la información» [sic].

No podemos acoger aquel planteamiento ni esta petición.

Las directivas sobre cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito fiscal (no sólo la Directiva 77/799/CEE, sino también la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, por la que se deroga a lo anterior) regulan cuestiones ajenas al acto administrativo que confirma la sentencia impugnada. Disciplinan las normas y procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperan entre sí con vistas a intercambiar información que previsiblemente guarde relación con la administración y la ejecución de las leyes nacionales en relación con determinados impuestos (véanse los artículos 1 y 2 de la Directiva citada en segundo lugar), mientras que el acto administrativo objeto de este litigio jurisdiccional consiste en un requerimiento de información para obtener datos con trascendencia tributaria, al margen y con independencia de la colaboración interadministrativa entre los Estados miembros. Ciertamente, cabe que alguno de los usuarios de las tarjetas de crédito o de débito a los que eventualmente pueda afectar el requerimiento sea residente en otro Estado de la Unión Europea, pero ello nada tiene que ver con la obligación que incumbe a las autoridades nacionales de intercambiar todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de algunos impuestos (véase el artículo 1 de la Directiva 77/799/CEE ). En otras palabras, una cosa es un requerimiento individualizado de información, que puede alcanzar a un número indeterminado (pero determinable) de personas y otra muy distinta el intercambio de información entre administraciones de distintos Estados miembros, que deben referirse a casos concretos ( artículos 2.1 de la Directiva 88/799/CEE ).

Sentado lo anterior, se ha de subrayar que la petición para que este Tribunal se dirija a título prejudicial al de Justicia de la Unión Europea se refiere a una cuestión totalmente ajena a lo anterior, preguntándose la recurrente si el ordenamiento de la Unión consiente una normativa nacional que permite requerir a una empresa doméstica para que ceda a la Administración tributaria su base de datos, cuando no tiene relación con las personas o entidades sobre los que se solicita la información. Esta cuestión nada tiene que ver con los argumentos empleados en el motivo de casación y aparece huérfana de toda motivación, razón más que suficiente para rechazar el reenvío que se nos pide, sin perjuicio de que, suscitada la duda de tal manera, este Tribunal Supremo no alcanza a atisbar el elemento transnacional que habilitaría la aplicación del derecho de la Unión.

#### **Octavo.**

Los razonamientos expuestos justifican el rechazo de los dos motivos de casación formulados y la desestimación del recurso de casación con la preceptiva imposición de las costas que deriva del artículo 139 LJCA . Si bien haciendo uso de la facultad que a la Sala atribuye apartado 3 de dicho precepto se señala como cuantía máxima por dicho concepto la cifra de 8.000 €.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución,

#### **FALLAMOS**

Que, rechazando los motivos de casación aducido, debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación número 3565/2012, interpuesto por SISTEMA 4B, S.A., contra la sentencia dictada el 12 de julio de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 354/09 , sentencia que confirmamos, con imposición de las costas causadas a dicha parte recurrente. Si bien, conforme se señala en último de los fundamentos jurídicos, se limita la cuantía máxima de aquéllas a la cifra de 8.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

#### VOTO PARTICULAR

FECHA:15/12/2014

*VOTO PARTICULAR Que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio ) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formulan los magistrados don Joaquin Huelin Martinez de Velasco y don Jose Antonio Montero Fernandez a la sentencia dictada el 15 de diciembre de 2014, en el recurso de casación 3565/12, interpuesto por Sistema 4B, S.A., contra la sentencia que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 12 de julio de 2012, en el recurso contencioso-administrativo 354/09 .*

#### **Primero .-**

Nuestra discrepancia con la decisión mayoritaria se centra en los razonamientos incluidos en el tercer, in fine, y cuarto fundamentos jurídicos, en tanto consideran que la obligación de suministrar información a la Administración tributaria ex artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), cuando se trata de datos con trascendencia tributaria ajenos alcanza a cualquier sujeto de derecho que disponga de ellos por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con cualquier persona, aunque no las tenga con el titular de los datos a suministrar, lo que lleva a la mayoría a confirmar la obligación de facilitar la información tributaria requerida, pese a admitir que «[e]n ningún momento, Sistema 4B entabla relación directa con el titular de la tarjeta y el establecimiento o comerciante adherido» (FJ 4º).

Nosotros, por el contrario, entendemos que ese deber sólo incumbe a las personas que disponen de datos fiscalmente relevantes de otras como consecuencia de las relaciones económicas, profesionales o financieras que han mantenido con ellas. Reconocemos que la fórmula empleada en el precepto no es la más afortunada, pero una lectura literal y sistemática de la norma no puede, en nuestra opinión, conducir a otro desenlace.

El primer párrafo del apartado 1 del mencionado artículo 93 establece la obligación de proporcionar a la Administración datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o con las de otras personas. Si la fórmula legal hubiera acabado aquí, no veríamos obstáculo alguno para llegar a la conclusión que alcanza la mayoría. Sin embargo, el legislador ha precisado más y ha querido que esos datos ajenos se deduzcan de las relaciones profesionales, económicas y financieras, relaciones que, dada la estructura del precepto, no pueden ser otras que las sostenidas con el titular de los mismos. La norma no establece la obligación de suministrar datos relevantes para la Hacienda "relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones o de las ajenas que se deduzcan de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", sino que, con mayor precisión, habla de la obligación de una personas de facilitar elementos de información «relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas», lo que, a nuestro entender, obliga a concluir que la carga alcanza sólo a aquellos datos relativos a un tercero de los que se dispone como consecuencia de las relaciones entabladas con él.

Reconocemos que podríamos debatir ad nauseam sobre la interpretación literal y contextual de la fórmula legal. Al fin y al cabo, los juristas, en general, y los jueces, en particular, tenemos por tarea sembrar la paz social interpretando y aplicando el ordenamiento jurídico, y nuestra herramienta es la palabra, para cuyo entendimiento hay, a veces, tanto criterios como exegetas.

Por ello, creemos mucho más decisivo un acercamiento teleológico a la norma. Estamos absolutamente convencidos de la legitimidad constitucional del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003 y de que la Administración se encuentra habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de los elementos de juicio necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos [al fin y al cabo, uno de los magistrados firmantes de este voto particular fue el ponente de la sentencia del pasado 20 de octubre de 2014 (casación 1414/12 ), que el pronunciamiento del que ahora discrepamos reproduce en parte]. Pero estamos igualmente convencidos de que esa potestad de la Administración, como todas las que el legislador le atribuye en el seno del marco constitucional, no es ilimitada (de ahí que nuestra jurisprudencia exija motivar la trascendencia tributaria de los datos que reclama), quedando, además, estrictamente sometida al principio de proporcionalidad, cuya operatividad en este ámbito también ha subrayado nuestra jurisprudencia [véase la sentencia de 7 de febrero de 2014 (casación 5688/11, FJ 3º)], según recuerda, como no podía ser de otra forma, la sentencia de la que discrepamos.

Existe, sí, un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, pero este deber ha de ser regulado, interpretado y aplicado respetando otros valores y principios, lo que obliga, de un lado, a una exégesis estricta de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del principio de proporcionalidad, que debe presidir toda decisión que se adopte al respecto.

Dos máximas, pues (interpretación estricta y proporcionalidad) que, en nuestra opinión, la decisión mayoritaria desconoce, llegando a la conclusión de que cabe recabar los datos de cualquier persona que disponga de ellos aun cuando no sea como consecuencia de sus relaciones profesionales, económicas o financieras con los titulares de los mismos.

Aquellos dos principios conducen a la conclusión de que la Administración no es libre para elegir la forma y el cauce para recabar la información, acudiendo a la vía que le sea más cómoda o aquella que presente menos inconvenientes. Por ello, no le sería dable practicar un requerimiento individualizado ("información por captación") en aquellos casos en que debe recabarse a través de cauces disciplinados de forma general y reglamentaria ("información por suministro"), como se viene a reconocer en la propia sentencia mayoritaria. Tampoco, añadimos ahora nosotros, podría pedir los datos a un tercero, que "pasaba por allí", que cuenta con ellos, pero no como consecuencia de sus relaciones profesionales, económicas o financieras con aquél, si le cabe obtener la información de otros sujetos de derecho que sí entablaron ese tipo de relaciones con el titular de los datos. Dicho de otro modo, en la disyuntiva entre la "comodidad" de la labor de la Administración y la "proporcionalidad" en el establecimiento de obligaciones de información tributaria a cargo de los ciudadanos, debe prevalecer entendemos esta segunda en detrimento de la primera.

La decisión mayoritaria reconoce, como hemos destacado ya, que Sistema 4B no se relaciona con los titulares de los datos que se le reclaman, sino con los bancos, el emisor de la tarjeta de crédito o débito, que tiene vínculos con el comprador, y el adquirente, que los mantiene con el comerciante adherido al sistema. En ningún caso, la mencionada entidad, que opera como "cámara de compensación" entre los bancos, entabla relaciones económicas, profesionales o financieras con el titular de la tarjeta (el comprador) y el comerciante adherido al sistema.

Tal conclusión, habida cuenta de la tesis que mantenemos, debería haber conducido a la Sala a estimar el recurso de casación por infracción del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Las reflexiones que se realizan en el quinto fundamento del pronunciamiento del que discrepamos simplemente están demás. De un lado, porque son cuestiones a mayor abundamiento no suscitadas en el recurso. De otro, porque la interpretación restrictiva o extensiva no viene en este caso aconsejada o rechazada por la presencia en el conflicto del derecho a la intimidad y la necesidad de protegerlo: si estuviera en riesgo la vulneración de este derecho fundamental, no cabría recabar la información a nadie, ni a los que se relacionaron con los titulares de los datos ni a "los que pasaban por allí", como se deduce del artículo 93.5. La cuestión es mucho más sencilla: la Administración sólo puede actuar las potestades que le atribuye el legislador ( artículo 103.1 de la Constitución ) y esa atribución ha de interpretarse y ejercitarse conforme al principio de proporcionalidad, máxime en el ámbito tributario ( artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 ), siendo así que el legislador, en la tesis que mantenemos, ha querido que la información sea suministrada por quienes se relacionan profesional, económica o financieramente con los titulares de los datos, no por otras personas.

## **Segundo .-**

A nuestro juicio, la reforma operada en el año 2010, lejos de abonar la posición mayoritaria, la debilita.

Insistimos en que el legislador, con amparo constitucional, ha delimitado subjetivamente el deber de información ex artículo 93.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , sin que ese marco, por las razones expuestas ut supra, pueda ser objeto de una interpretación extensiva, y menos aún cuando afecta a obligaciones de información por "captación".

Quizás, por ello, el autor de la norma reglamentaria se ha visto en la necesidad de regular expresamente un deber de información por "suministro" para los prestadores del servicio de gestión de cobros mediante tarjetas de crédito y débito, y de considerarles expresamente integrados en la fórmula del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria de 2003 . En efecto, por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero (BOE de 19 de enero), se incorporó al 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), un artículo 38 bis estableciendo una obligación general de información ("información por suministro") acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los empresarios y profesionales establecidos en España, que recae sobre las entidades bancarias o de crédito, así como sobre aquellas que, de acuerdo con la normativa vigente, prestan el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito. El deber se instrumentaliza mediante una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de tres mil euros. Y la declaración debe contener la identificación completa de

los empresarios o profesionales, el número de comercio con el que operan en el sistema, el importe anual facturado, la identificación de las cuentas a través de las que se efectúan los cobros, así como cualquier otro dato relevantes al efecto para concretar la información y que se establezca en la orden ministerial que apruebe el modelo correspondiente.

Y en todo caso, ese nuevo artículo 38 bis se refiere a datos relativos a "cobros" por profesionales y empresarios mediante tarjetas de débito o de crédito, mientras que el requerimiento litigioso afecta a los "pagos" realizados por cualquier ciudadano a través de dicho sistema; no obstante lo cual, hemos de dejar constancia de las dudas de legalidad que ese precepto reglamentario nos suscita, en tanto que pudiera suponer una interpretación extensiva del requisito legal de que los prestadores del servicio de gestión de cobros mediante tarjetas de crédito y débito dispongan de los datos a suministrar «como consecuencia de sus relaciones económicas, profesionales o financieras».

### **Tercero .-**

En suma, debió acogerse el segundo motivo del recurso, casarse la sentencia impugnada y, resolviendo el litigio en los términos suscitados, estimarse la demanda contencioso-administrativa, con anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada en cuanto ratificó el requerimiento de información practicado a Sistema 4B el 18 de septiembre de 2008 (TAC-702) por el Equipo Central de Información del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dado en Madrid, a quince de diciembre de dos mil catorce.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, 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.