

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086586

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de mayo de 2022

Sala 2.^a

R.G. 119/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Requerimientos de obtención de información. Sujetos obligados. En el presente supuesto, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) de la AEAT efectuó a una entidad un requerimiento de información por el cauce previsto en el art. 93 de la Ley 58/2003 (LGT).

Sobre el fundamento y los límites aplicables a los requerimientos de información que puede efectuar la Administración tributaria sobre la base del mencionado art. 93, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas sentencias pudiendo citarse, entre otras, la STS, de 28 de noviembre de 2013, recurso n.º 5692/2011 (NFJ053146).

Así, las facultades de obtención de información mediante requerimiento individualizado, como ocurre en el presente supuesto, están sometidas a una serie de límites entre los cuales se encuentra, como en toda actuación administrativa, la necesidad de que aquellas se lleven a cabo por un órgano competente a través del procedimiento legalmente establecido al efecto y se encuentre debidamente motivada la trascendencia tributaria de los datos objeto del requerimiento.

En relación con el requisito relativo a que el requerimiento de información se lleve a cabo dentro del ámbito competencial del órgano que lo practica, manifiesta la entidad que la ONIF no es competente para efectuar el requerimiento controvertido en el presente asunto. Sobre la competencia de la ONIF para efectuar requerimientos de información en todo el ámbito territorial nacional se ha pronunciado el TEAC en Resolución, de 8 de octubre de 2019, RG 4746/2017 (NFJ075366). En este sentido, debe ponerse de manifiesto que tanto el poder tributario del Estado español, en general, como las facultades de la ONIF en particular, vienen delimitadas por el ámbito territorial que le es propio, el territorio nacional. No obstante, si bien el territorio español constituye el ámbito en el que dicha competencia puede ser ejercida, para que sea conforme a Derecho debe tener por destinatario un sujeto respecto del que exista un vínculo o criterio de conexión con dicho territorio determinante de la existencia de una relación jurídica tributaria.

Ahora bien, no le es dada a la Administración tributaria española la facultad de requerir información fuera del ámbito territorial en el que tiene legitimidad para ejercer su poder tributario si no se canaliza a través de las actuaciones de intercambio de información con otras Administraciones que son las competentes para efectuar dichos requerimientos de información.

Así, el TEAC reconoce la limitación territorial del poder tributario del Estado español en general, y de las facultades de la ONIF en particular, de suerte que solo podrá obtenerse información individualizada de forma directa de los sujetos que estén sometidos al ordenamiento jurídico interno en la medida en que existe un vínculo con el territorio español. En otro caso, la obtención de información de sujetos no vinculados a dicho territorio al no concurrir ningún criterio de conexión, requiere que se canalice a través de la Administración tributaria competente por razón del territorio.

Por consiguiente, será el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude el encargado de acudir a los mecanismos de asistencia mutua relativos al intercambio de información para obtener información con trascendencia tributaria de sujetos situados fuera del ámbito territorial de su competencia. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 1, 11, 17, 29, 35, 93, 177 bis y 177 quaterdecies.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 30, 55, 57, 198 y 207.

Directiva (UE) 2021/514 del Consejo (Modificaciones de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 13/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 05/01/2021 contra el requerimiento de información de fecha 10 de diciembre de 2020, Nº de expediente: INSP - ...74, efectuado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude a la entidad **XZ** (NIF ...).

Segundo.

Con fecha 10 de diciembre de 2020, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria emite a la entidad **XZ** (NIF ...) un requerimiento de información en virtud del artículo 93, apartado 1, de la Ley General Tributaria y su normativa reglamentaria de desarrollo. En particular, la información solicitada, según consta expresamente en el requerimiento, es la siguiente:

"se le requiere información con trascendencia tributaria que se halle en su poder en relación con clientes (vendedores - sellers- merchants), personas físicas o jurídicas, residentes en España o no residentes, que hayan efectuado durante el año 2019 ventas, por importe superior a 35.000 euros en dicho año, a destinatarios en territorio español a través de la plataforma TW.

(...)

En concreto, se solicita la siguiente información para cada uno de los vendedores, seller o merchants que superen el umbral anteriormente indicado (35.000 euros):

- Número de identificación fiscal (NIF, NIF IVA)*
- Apellidos y nombre o razón social*
- URL*
- Domicilio*
- Dirección de correo electrónico*
- Importe total de las ventas realizadas en el año 2019*

Los datos deberán aportarse en soporte informático con descripción de formato utilizado en la contestación al requerimiento."

La ONIF justifica la necesidad de la información solicitada en los siguientes términos:

"La información solicitada resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y tiene trascendencia tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las partes, en particular por lo que se refiere al IVA, en las operaciones de venta. Tales operaciones, en las que la plataforma interviene facilitando el servicio, tributan en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), ya sea bajo el hecho imponible importación (artículo 2 y 30 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA; artículo 17 y 18 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, LIVA) cuando los bienes en el momento de la venta estén fuera de la Comunidad, o en caso contrario, como entrega interior (artículo 14 y 32 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 8 y 68.Dos LIVA), venta a distancia (artículo 33 y 34 Directiva 2006/112/CE y art. 68.Tres y Cuatro LIVA) o adquisición intracomunitaria (artículo 20 Directiva 2006/112/CE y artículo 15 LIVA), sin perjuicio de quién sea el sujeto pasivo para cada hecho imponible.

En consecuencia, dadas las implicaciones fiscales de las operaciones subyacentes en el TAI, la información relativa a las mismas de la que dispone la plataforma tiene relevancia tributaria.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) podrá comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el IVA con la información facilitada, y de la misma, o de la que pueda obtener derivada de ella, verificar qué calificación corresponde a las operaciones subyacentes y quién es el sujeto pasivo para cada situación (importación, venta intracomunitaria o entrega interior)."

Tercero.

Disconforme con dicho requerimiento de información la entidad destinataria interpuso contra el mismo reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el 5 de enero de 2021.

En el trámite procesal oportuno, con fecha 7 de julio de 2021 la entidad presenta escrito de alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

- La ONIF carece de competencia territorial para actuar directamente frente a una entidad no residente que no realiza hecho imponible alguno en España como Plataforma. Al dirigirse a la Sociedad directamente y sin acudir a los mecanismos de intercambio de información acordados por el Reino de España al efecto, la ONIF se ha extralimitado claramente de sus competencias, infringiendo los principios básicos del Derecho Internacional, por lo que el Requerimiento emitido en estas condiciones debe quedar anulado.

- El requerimiento supone, además, una flagrante vulneración del Convenio entre el Reino de España y **PAÍS_1** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en **PAÍS_1** el ... de ... de ...

En los casos como el del Requerimiento, que parece buscar información sobre un grupo de contribuyentes, el Convenio exige que se trate de un grupo sobre el que se esté emprendiendo una investigación y en el que se especifiquen personas concretas y, en este caso, no se han identificado qué contribuyentes concretos están siendo objeto de investigación y ni tan siquiera si tal investigación existe.

Un segundo grupo de requisitos que establece el artículo 24 del Convenio, se refieren a la necesidad de preservar el cumplimiento de la legislación interna a la que está sometida la Sociedad. Así, el artículo 24.3 del Convenio prevé expresamente que el intercambio de información nunca podría llevarse a cabo si implica que el Estado requerido deba adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y/o práctica administrativa, es decir, nunca se podría suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, así como suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional.

En este contexto, solo las autoridades de **PAÍS_1** pueden valorar si la información solicitada por las autoridades españolas puede ser proporcionada de acuerdo con su ordenamiento jurídico interno.

Es evidente que la ONIF ha pretendido circunvalar el Convenio y el control de cumplimiento de estos requisitos que en caso contrario las Autoridades tributarias de **PAÍS_1** sí hubiesen podido ejercer celosamente. Aun así, el hecho de que la información que la Administración tributaria española quiere obtener no la puede solicitar por el cauce legal, no permite a la ONIF sortear y derogar los mecanismos de obtención de información jurídicamente apropiados. Solicitando directamente la información a un contribuyente del otro Estado (**PAÍS_1**) la ONIF comete un fraude procesal inadmisibles. El Requerimiento así efectuado debe quedar anulado.

- La información solicitada carece de trascendencia tributaria conforme a lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La razón de ello es que ni la Sociedad como entidad requerida, ni los vendedores sobre los que se pide la información, se considerarían en ningún caso sujetos pasivos de IVA en las operaciones de venta a las que se refiere el Requerimiento. A los ejercicios a los que se alude en el Requerimiento y respecto a los envíos procedentes de terceros países de vendedores extranjeros, desde un punto de vista de tributación indirecta, la Sociedad no realiza a través de la Plataforma ninguna operación gravada por el IVA en España por la que se le pueda considerar sujeto pasivo del impuesto, ni tampoco lo hacen los vendedores que utilizan la Plataforma. Las ventas y entregas de bienes llevadas a cabo por los clientes de la Plataforma que no son residentes en España, realizadas desde fuera de la Unión con destino a compradores finales situados en territorio español, no están sujetas al IVA español de acuerdo con lo establecido en el artículo 68.Dos de la Ley del IVA.

Son los compradores, los receptores del producto, los que realizan los pedidos a terceros países y son los únicos responsables de la declaración y pago de tributos en el momento en que tiene lugar la entrada del producto en España.

- Adicionalmente, es ilegal el requerimiento por imponer por vía de captación una obligación de suministro.

La obligación de suministro de la información que solicita la ONIF ha sido establecida expresamente a nivel Europeo e implementada por los Estados Miembros como una obligación de suministro, a través del paquete de medidas de IVA para el comercio electrónico. Este paquete de medidas establece una serie de supuestos en los que las plataformas electrónicas se convertirán en sujetos pasivos de IVA y recaudarán el impuesto respecto de determinadas operaciones. En estos casos, tendrán también unas obligaciones de conservación y suministro de información (artículo 242 *bis* de la Directiva 2006/112 de IVA).

Estas obligaciones, establecidas mediante una norma de rango europeo y con entrada en vigor a partir de 1 de julio de 2021, no pueden hacerse efectivas e imponerse de manera retroactiva y por medio de un requerimiento individualizado de información.

- El requerimiento obligaría a la sociedad a infringir la normativa de protección de datos que le es aplicable.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el requerimiento de información efectuado a la entidad reclamante.

Tercero.

En el presente supuesto, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria efectuó a la entidad **XZ** un requerimiento de información por el cauce previsto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT).

En relación con lo anterior, ha de hacerse referencia a las obligaciones tributarias formales, reguladas en el artículo 29 de la LGT, que dispone en su apartado 2 que:

"(...) además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

(...)".

Por su parte, el antedicho artículo 93 de la LGT, relativo a las obligaciones de información, dispone, según redacción vigente *ratione temporis*:

"1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria."

La obligación de aportar a la Administración información con trascendencia tributaria que recoge el artículo 93 de la LGT, ha sido desarrollada en el capítulo V del Título II 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 (en adelante, RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuyo artículo 30 establece:

"1. El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo.

2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica, en la normativa sobre asistencia mutua y en este capítulo.

En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán de presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a 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, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información

podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente, o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua.

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

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

Como ha señalado este Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de 10 de febrero de 2020 (R.G. 1874/2018):

"de la lectura de los preceptos anteriores se desprende que a los obligados tributarios se les puede requerir una amplia documentación relacionada tanto con sus obligaciones propias como de terceros.

En este sentido, existen dos formas de obtención de información, por suministro y por captación. La obtención de información por suministro es la que tiene lugar de forma sistemática y continuada en el tiempo, y que se configura como una obligación formal impuesta a los obligados tributarios en los términos establecidos en la normativa reguladora de cada una de esas obligaciones formales. La obtención de información por captación es la que tiene lugar a través de requerimientos individualizados de información que se emiten en momentos puntuales y que responden a necesidades específicas y concretas en relación a un obligado tributario y unos datos determinados y que pueden estar dirigidos al propio obligado tributario o a un tercero, en referencia a sus relaciones con trascendencia tributaria con aquél.

De esta manera, la entidad recurrente, como obligado tributario, no sólo responde ante su administración tributaria, en relación a su situación tributaria, sino que, como expondremos, también está obligado a aportar la información con trascendencia tributaria que le haya sido requerida en relación a un tercero.

De la misma manera, habría que poner en relación el ya señalado artículo 93 de la LGT con el artículo 31 de la Constitución Española, como hizo el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1994 y el Tribunal Supremo, entre otras ocasiones, en sus sentencias de 15 de diciembre de 2014 (RC 3565/2012) y de 20 de octubre de 2014 (RC 1414/2012) que, al efecto, establecen:

" 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 .".

Cuarto.

Sobre el fundamento y los límites aplicables a los requerimientos de información que puede efectuar la Administración tributaria sobre la base del artículo 93 anteriormente transcrito, se ha pronunciado igualmente el Tribunal Supremo en numerosas sentencias pudiendo citarse, entre otras, la de 28 de noviembre de 2013 (recurso casación nº 5692/2011), que, en su Fundamento de Derecho Tercero, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"(...) Esta Sala tiene una consolidada doctrina sobre el tema de los requerimientos de información por la Administración Tributaria, que fue desarrollada con la antigua Ley General Tributaria, pero que no ha perdido vigencia con la actual. El art. 93.1 de la LGT establece con carácter general el deber que los obligados tributarios

tienen para con la Administración de facilitar y proporcionar "toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", enumerando, a continuación, determinados supuestos, de modo pormenorizado y a título de ejemplo.

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

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

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

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

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

Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar violación del artículo 18.1 de la Carta Magna por el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria; ahora bien, sólo será así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos en que se articula se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador [sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de 21 de noviembre de 2005 (casación 2294/04, FJ 3º) y auto del Tribunal Constitucional 642/1986, FJ 3º].

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

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

Por tanto, las facultades de obtención de información mediante requerimiento individualizado, como ocurre en el presente supuesto, están sometidas a una serie de límites entre los cuales se encuentra, como en toda actuación administrativa, la necesidad de que aquellas se lleven a cabo por un órgano competente a través del procedimiento legalmente establecido al efecto (artículo 55 a 57 del RGAT) y se encuentre debidamente motivada la trascendencia tributaria de los datos objeto del requerimiento.

Quinto.

En relación con el requisito relativo a que el requerimiento de información se lleve a cabo dentro del ámbito competencial del órgano que lo practica, manifiesta la entidad reclamante que la ONIF no es competente para efectuar el requerimiento controvertido en el presente asunto.

En este sentido, debemos acudir a la normativa en la que se regulan las competencias de la ONIF y, en particular, a lo dispuesto en la Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de

Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

De acuerdo con el apartado primero de la mencionada Resolución:

"Primero.

Se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, incorporándose el apartado dos bis en la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Dicho apartado tendrá la siguiente redacción:

«Dos bis. La Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

1. Funciones.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dependiente del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) El estudio del fraude fiscal y la adopción de iniciativas para la formulación de estrategias generales para la lucha contra el mismo, así como la propuesta al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de las acciones de cualquier naturaleza precisas para el desarrollo de la misma.

b) El estudio y análisis de los procedimientos de lucha contra el fraude utilizados por otras Administraciones Tributarias, en particular los relativos a los tributos de implantación en el ámbito de la Unión Europea, y su adecuación, en su caso, a los problemas específicos del fraude en España, así como la relación con los órganos y unidades equivalentes de los países de nuestro entorno económico y comercial.

c) La realización de estudios económicos y sectoriales respecto de ámbitos o actividades determinadas para su aplicación por los distintos Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

d) El establecimiento de métodos de investigación y comprobación tributaria y la elaboración de "Manuales de Inspección".

e) La realización directa o la coordinación de actuaciones de obtención de información interna e internacional tendentes a la investigación de los incumplimientos tributarios, así como al diseño de estrategias de captación de datos por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria para la lucha contra el fraude.

f) La realización directa o la coordinación de las actuaciones de comprobación e investigación que específicamente autorice el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de conformidad con lo dispuesto en la presente Resolución.

g) El impulso y coordinación de las actuaciones y técnicas de investigación a desarrollar por los servicios centrales y territoriales dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

h) Informar, a solicitud del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, acerca de la incidencia que las modificaciones normativas puedan tener respecto de las modalidades de realización del fraude, así como sobre sus mecanismos de control.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria determinará, en su caso, los cauces y procedimientos a través de los cuales se desarrollarán estas funciones, así como los objetivos específicos a alcanzar en cada una.

2. Ámbito de actuación.

2.1 Actuaciones de comprobación e investigación. El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar, mediante resolución, y previa propuesta del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, que determinados obligados tributarios queden adscritos a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, a efectos del desarrollo por ésta de actuaciones de comprobación e investigación tanto de alcance general como parcial, cesando tal adscripción al término de las mismas.

El referido acuerdo, en el que deberá especificarse la naturaleza y alcance de las actuaciones a desarrollar, se notificará simultáneamente al obligado tributario, a la Delegación Especial o Delegación de la Agencia a la que esté adscrito y al Departamento de Recaudación.

2.2 Desarrollo del resto de funciones de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude. Para el cumplimiento del resto de sus funciones, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude podrá desarrollar cuantas actuaciones resulten pertinentes con cualesquiera obligados tributarios.

3. Estructura y distribución de competencias.

3.1 Al frente de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude se halla el Jefe de la misma, quien podrá estar asistido por uno o varios Inspectores Jefes adjuntos con la ubicación territorial que el mismo determine. Los Equipos estarán integrados por el jefe del Equipo, así como por otros Inspectores y Subinspectores que a los mismos se adscriban.

Las actuaciones necesarias para el cumplimiento de sus funciones se desarrollarán por los Equipos en que se estructura esta Oficina, los cuales tienen atribuidas las funciones enumeradas en esta Resolución, sin perjuicio de la colaboración que el Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude pueda ordenar, tanto entre los miembros de distintos equipos, como entre los equipos mismos en orden a la mejora del cumplimiento de los objetivos de este órgano.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar que determinadas funciones de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude se desarrollen por funcionarios, equipos o unidades de Inspección adscritos a órganos de la Administración Central o Periférica de la Agencia.

3.2 Las funciones y atribuciones de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude serán ejercidas por los siguientes Equipos:

(...;)

c) Equipo Central de Información, que tendrá a su cargo las siguientes funciones:

La captación de datos relevantes para la lucha contra el fraude fiscal, tanto para el cumplimiento de sus funciones como en apoyo de los restantes Servicios de Inspección.

La canalización del intercambio de información con otras Administraciones Públicas nacionales, supranacionales o extranjeras.

(...;)

3.3 Las funciones atribuidas a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude se entienden sin perjuicio de las propias de los demás órganos y unidades a que se refiere el apartado 1 de la presente Resolución."

Dicha previsión debe ponerse en relación con el ámbito propio de competencia de la Inspección tributaria, regulado en la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, según la cual:

"1. Las funciones o atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, serán ejercidas por los siguientes órganos:

a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional, por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos, que dependerán directamente del titular del Departamento.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dependiente del titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, tendrá atribuidas las funciones y competencias de las letras q), r), s), t) y u) del artículo 5.1 la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias. Asimismo, respecto de los patrimonios relevantes ejercerá las funciones y competencias, en colaboración con otros órganos del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, previstas en la letra j) del artículo 5.1 antes mencionado."

Y la citada Orden Ministerial PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, dispone, en los referidos apartados, lo que sigue:

"q) El análisis del fraude fiscal, la elaboración de estudios y propuestas para combatirlo y detectarlo precozmente, y la elaboración y sistematización de métodos, protocolos y técnicas de trabajo a utilizar en las actuaciones inspectoras.

r) El desarrollo de proyectos y programas de investigación, la coordinación de las actuaciones de las unidades especializadas en investigación y la realización directa y coordinación de actuaciones de investigación.

s) La realización directa de actuaciones de obtención de información, la coordinación de las unidades especializadas en captación de información y las funciones de asistencia mutua internacional, así como el inicio, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores que se deriven de dichas actuaciones.

t) La realización directa de funciones de auditoría informática derivadas de actuaciones inspectoras o de auxilio judicial y la coordinación de las unidades especializadas en dicha materia, así como la emisión de informes en materia de facturación electrónica.

u) La realización directa de las actuaciones que integran el procedimiento inspector en los términos previstos en las correspondientes disposiciones y la iniciación, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores que deriven de estas actuaciones.

(...);".

En virtud de los preceptos mencionados, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, es un órgano central cuya competencia alcanza a todo el territorio nacional.

Sobre la competencia de la ONIF para efectuar requerimientos de información en todo el ámbito territorial nacional se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de fecha 8 de octubre de 2019 (R.G. 4746/2017).

En este sentido, debe ponerse de manifiesto que tanto el poder tributario del Estado español, en general, como las facultades de la ONIF en particular, vienen delimitadas por el ámbito territorial que le es propio, el territorio nacional. No obstante, si bien el territorio español constituye el ámbito en el que dicha competencia puede ser ejercida, para que sea conforme a Derecho debe tener por destinatario un sujeto respecto del que exista un vínculo o criterio de conexión con dicho territorio determinante de la existencia de una relación jurídica tributaria.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la LGT:

"Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado."

Por su parte, el artículo 17 del mismo texto legal establece:

"1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.

5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

Por tanto, el principio de residencia o territorialidad hace referencia al ámbito en el que un Estado o Administración tributaria ejercita su propio poder sobre el obligado tributario que presenta vínculos o criterios de conexión con dicho territorio. Con carácter general, son criterios de conexión que atribuyen la condición de obligado tributario a los efectos previstos en el precitado artículo 17 y 35 de la LGT, entre otros:

- 1.º Tener la residencia o domicilio social en España.
- 2.º Operar desde un establecimiento permanente situado en España.
- 3.º Haberse constituido una entidad en España o que se rija por la legislación española.
- 4.º Ser titular de un bien inmueble que radique en España.

En virtud de todo lo expuesto, dentro del territorio nacional, la ONIF será competente para efectuar requerimientos de información individualizados a quienes tengan la consideración de obligados tributarios por existir un criterio de conexión con el referido territorio determinante de la sujeción al ordenamiento jurídico tributario español.

Sexto.

En otro orden de cosas, es patente que las facultades que los órganos encargados de la aplicación de los tributos ejercen sobre los obligados tributarios en el territorio español son válidas y eficaces en virtud del ordenamiento jurídico interno. No obstante, dicha potestad tributaria no tendrá ningún efecto sobre los ordenamientos internos de otros Estados ni podrán ejercitarse facultades por los órganos de aplicación de los tributos españoles sobre los ciudadanos de esos otros Estados en la medida en que no exista un vínculo de los mismos con el territorio español.

Por tanto, ante la limitación de potestades de un Estado sobre el territorio de otros Estados y sobre sus ciudadanos en el sentido anteriormente apuntado, y con fundamento en la correcta aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal, surge la cooperación administrativa internacional o asistencia mutua en materia tributaria.

En particular, se entienden incluidas en la asistencia mutua las actuaciones dirigidas al intercambio de información entre Administraciones tributarias, a la asistencia en la recaudación de créditos, así como a la asistencia en actuaciones de notificación, entre otras. A su vez, entre las actuaciones dirigidas al intercambio de información podemos distinguir entre:

- El intercambio de información previa solicitud.
- El intercambio automático de información.
- El intercambio espontáneo de información.

La regulación de la cooperación entre los Estados se encuentra recogida en normas de Derecho internacional, fundamentalmente mediante Tratados Internacionales, bilaterales o multilaterales, o de naturaleza comunitaria, directivas o reglamentos, en el ámbito de la Unión Europea.

En el ámbito internacional y por lo que se refiere al intercambio de información, destaca el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición, el cual establece, en su versión de 2017:

"1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en este Convenio o para administrar o hacer cumplir lo dispuesto por el derecho interno respecto de los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 se mantendrá en secreto al igual que la información obtenida conforme a la legislación interna de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los órganos jurisdiccionales y administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos referentes a tales impuestos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante podrá utilizarse para otros fines cuando, conforme al Derecho de ambos Estados pueda utilizarse para dichos otros fines y la autoridad competente del Estado emisor autorice dicho uso.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;*
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;*
- c) suministrar información que revele un secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o un procedimiento relacionado con una actividad económica, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.*

4. Cuando un Estado contratante solicite información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3, pero en ningún caso los Estados contratantes

podrán interpretar tales limitaciones en el sentido de permitirles negarse a proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados, o porque esa información esté relacionada con la participación en el capital de una persona."

No obstante, en la medida en que el Modelo de Convenio de la OCDE no constituye fuente del Derecho, la efectividad del precitado artículo 26 vendrá determinada por su incorporación a un Convenio bilateral para eliminar la doble imposición.

En particular, y por lo que se refiere a España y **PAÍS_1**, ambos Estados han suscrito el "Convenio entre el Reino de España y **PAÍS_1** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en **PAÍS_1** el ... de ... de ..." (BOE de ... de ... de ...), en cuyo artículo 24 se recoge, casi literalmente, lo dispuesto en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Asimismo, en el plano internacional cabe destacar el "Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal", hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, enmendado por Protocolo hecho en París el 27 de mayo de 2010, en el que se regulan las tres modalidades de intercambio de información anteriormente aludidas.

En el ámbito comunitario debemos hacer mención a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE así como al Reglamento 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el valor añadido

Por último, en el ámbito interno, la Asistencia Mutua se encuentra regulada en el Capítulo VI del Título III de la LGT (artículos 177 *bis* al artículo 177 *quaterdecies*), introducido por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, por el que se transpone la Directiva sobre intercambio de información. El desarrollo reglamentario se encuentra en el Título VI "actuaciones derivadas de la normativa de asistencia mutua" (artículos 198 a 207) 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Dispone el artículo 1.2 de la LGT:

"(...) A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución."

Séptimo.

En consecuencia con lo dispuesto en los fundamentos de derecho precedentes, la obtención de información individualizada que el Estado español requiere para la correcta aplicación de los tributos, al margen de la recabada en el seno de un procedimiento de comprobación, podrá efectuarse por dos vías:

- Al amparo del artículo 93 de la LGT respecto de obligados tributarios conforme al artículo 35 del mismo texto legal, en tanto que quedan sometidos a las normas tributarias internas.

- Al amparo de los mecanismos de asistencia mutua relativos al intercambio de información, cuando no exista ningún vínculo con el territorio español respecto del sujeto que en última instancia debe aportar la información, ni tenga este atribuida la condición de obligado tributario en virtud de una norma interna.

No le es dada a la Administración tributaria española la facultad de requerir información fuera del ámbito territorial en el que tiene legitimidad para ejercer su poder tributario si no se canaliza a través de las actuaciones de intercambio de información con otras Administraciones que son las competentes para efectuar dichos requerimientos de información.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de junio de 2016 (Nº de Recurso 1013/2015) en la que la cuestión litigiosa que se plantea es si un «poder tributario» puede requerir

información de manera directa a un ciudadano domiciliado fuera de su territorio, en este caso, en territorio propio de otro «poder tributario». Dispone así el Alto Tribunal en el fundamento de derecho quinto de la mencionada sentencia:

"La premisa de la que es necesario partir para la resolución del problema litigioso es la de que la obligación jurídica tributaria de suministro de información se establece entre el titular del poder financiero que requiere la información y el sujeto que está obligado a suministrar la información cuando ésta se ajusta a los requisitos legales.

No ofrece dudas que esta relación es directa cuando el poder tributario se ejerce en el ámbito territorial en que ese poder puede ser legítimamente ejercido.

Es igualmente indudable que ese poder no puede ser ejercido de manera directa cuando su ejercicio excede del ámbito territorial en el que el poder tributario se asienta.

Esto, y no otra cosa, es lo que sucede en el asunto litigioso que decidimos en el que se pretende exigir el cumplimiento de requerimiento de información tributaria más allá del ámbito territorial sometido al poder financiero del ente requirente. Tal pretensión es inviable, con independencia de cuál sea el contenido de la información requerida, circunstancia que no ha sido objeto de análisis en las sentencias del Tribunal Supremo que se citan, bien porque el diferente ámbito territorial del poder financiero requirente, de un lado, y, el del requerido, de otro, eran coincidentes, bien porque el problema territorial no fue expresamente planteado, como ahora sucede."

En esta misma línea, como no puede ser de otro modo, se sitúa el criterio de este TEAC al reconocer la limitación territorial del poder tributario del Estado español en general, y de las facultades de la ONIF en particular, de suerte que solo podrá obtenerse información individualizada de forma directa de los sujetos que estén sometidos al ordenamiento jurídico interno en la medida en que existe un vínculo con el territorio español. En otro caso, la obtención de información de sujetos no vinculados a dicho territorio al no concurrir ningún criterio de conexión, requiere que se canalice a través de la Administración tributaria competente por razón del territorio.

En este sentido, dispone la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria:

"Las funciones de asistencia mutua internacional incluidas en la letra s) del artículo 5.1 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, podrán ejercerse a través del Equipo Central de Información, como órgano encargado de la canalización del intercambio de información con otras Administraciones Públicas nacionales, supranacionales o extranjeras, actuando, a estos efectos, como oficina central de enlace, en comunicación directa con oficinas similares de otros países."

Por consiguiente, será el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude el encargado de acudir a los mecanismos de asistencia mutua relativos al intercambio de información para obtener información con trascendencia tributaria de sujetos situados fuera del ámbito territorial de su competencia.

Este mismo criterio subyace en la resolución de este TEAC de fecha 23 de noviembre de 1994, en la que se calificó de extraterritorial un requerimiento de información efectuado por las autoridades tributarias españolas directamente frente a una sucursal en Nueva York de una entidad financiera española, para pedirle información relativa a las cuentas abiertas en dicha sucursal y a las operaciones de compra venta de valores intermediadas por ella. Este Tribunal estableció lo siguiente:

"lo cierto es que la apertura y la operativa de esta sucursal en el extranjero, concretamente en Nueva York estará sujeta a la normativa que al respecto sea aplicable en Estados Unidos, así como a las obligaciones que en materia de secreto bancario u operaciones financieras esté vigente asimismo en dicho país; en este sentido es, pues, correcto entender que la información relativa a estas operaciones realizadas al amparo del ámbito de soberanía de tal país ha de canalizarse, en su caso a través de los mecanismos de intercambio de información a que se refiere el artículo 27 de anteriormente mencionado Convenio".

Octavo.

Los límites territoriales a los que nos venimos refiriendo han sido reconocidos también en los recientes instrumentos que establecen las obligaciones de información de las plataformas electrónicas. La nueva Directiva (UE) 2021/514, del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, regula el alcance y los límites de las obligaciones de información de plataformas electrónicas.

Disponen los considerandos 14 y 15 de la referida Directiva:

"(14) Habida cuenta de la naturaleza y la flexibilidad de las plataformas digitales, la obligación de comunicación de información debe ampliarse también a aquellos operadores de plataformas que lleven a cabo actividades comerciales en la Unión pero no sean residentes a efectos fiscales, no se hayan constituido ni estén administrados, ni tengan su establecimiento permanente en un Estado miembro (en lo sucesivo, «operadores de plataforma extranjeros»). Con ello se garantizaría la igualdad de condiciones entre todas las plataformas digitales y se impediría la competencia desleal. Para facilitar la consecución de este objetivo, se debe exigir a los operadores de plataforma extranjeros que se registren y comuniquen la información en un único Estado miembro para poder operar en el mercado interior. Tras revocar el registro de un operador de plataforma extranjero, los Estados miembros deben garantizar que tal operador de plataforma extranjero esté obligado a aportar al Estado miembro afectado garantías adecuadas, como una declaración jurada o un depósito de garantía, al volver a registrarse en la Unión.

(15) No obstante, procede establecer medidas que reduzcan la carga administrativa para los operadores de plataforma extranjeros y las autoridades tributarias de los Estados miembros en los casos en los que existan acuerdos adecuados que garanticen el intercambio de información equivalente entre un territorio no perteneciente a la Unión y un Estado miembro. En esos casos, convendría eximir a los operadores de plataformas que ya hayan comunicado información en un territorio no perteneciente a la Unión de la obligación de comunicar información en un Estado miembro, en la medida en que la información recibida por el Estado miembro se refiera a actividades que entran en el ámbito de aplicación de la presente Directiva y en la medida en que dicha información sea equivalente a la exigida con arreglo a las normas sobre comunicación de información establecidas en la presente Directiva. Con el fin de promover la cooperación administrativa en este ámbito con territorios no pertenecientes a la Unión, y siendo reconocida la necesidad de flexibilidad en las negociaciones de acuerdos entre Estados miembros y territorios no pertenecientes a la Unión, la presente Directiva debe permitir que los operadores de plataforma autorizados de territorios no pertenecientes a la Unión comuniquen información equivalente sobre los vendedores sujetos a comunicación de información únicamente a las autoridades tributarias del territorio no perteneciente a la Unión, las cuales, a su vez, enviará dicha información a las administraciones tributarias de los Estados miembros. Este mecanismo debe aplicarse siempre que proceda, a fin de evitar que se comunique y transmita información equivalente más de una vez."

En virtud de lo anterior, como requisito para operar en el mercado interior y con vistas a la consecución del objetivo de igualdad de condiciones para todos los operadores de plataformas digitales y de impedir la competencia desleal, la Directiva 2021/514, que debe ser transpuesta a los ordenamientos jurídicos internos antes del 31 de diciembre de 2022, con efectos desde el 1 de enero de 2023, impone nuevas obligaciones de comunicación de información para las plataformas digitales tanto de la Unión Europea como externas a la Unión Europea. No obstante, se debe permitir que los operadores de plataformas digitales externos a la Unión Europea cumplan dichas obligaciones de comunicación de información a través de su Administración tributaria la cual remitirá la información así obtenida a las Administraciones tributarias de los Estados miembros pertenecientes a la Unión Europea en virtud de un acuerdo específico de intercambio de información.

No obstante ese carácter prioritario de los mecanismos de asistencia mutua, el desarrollo por los Estados miembros, mediante normativa interna, de obligaciones expresas de suministro de información que afecten tanto a sujetos establecidos en el ámbito de la UE como fuera de ella al amparo de la Directiva 2021/514, convirtiendo de esta forma a los no establecidos en obligados tributarios sometidos al ordenamiento jurídico interno, debe considerarse conforme a Derecho comunitario en la medida en que contribuye al correcto funcionamiento del mercado interior y no es discriminatoria.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 27 de abril de 2022, asunto C-674/2020, Airbnb Ireland UC, siendo los hechos de los que conocía los siguientes:

- Airbnb Ireland es una sociedad irlandesa que, a través de una plataforma electrónica, a cambio de una remuneración, pone en contacto a potenciales arrendatarios con arrendadores, profesionales o no profesionales, que proponen servicios de alojamiento de corta duración y que, además, ofrece otras prestaciones accesorias.

- Con arreglo a una obligación prevista en una ley de la Región de Bruselas-Capital (Bélgica) relativa al impuesto sobre los establecimientos de alojamiento turístico, se efectuó a Airbnb Ireland un requerimiento de información relativa a los sujetos pasivos del impuesto turístico de tipo fijo que utilizaban sus servicios.

- La entidad entendía que dicho requerimiento vulneraba el Derecho de la Unión y, en particular, el principio de libre prestación de servicios conforme a la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico) y la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

A la vista de lo anterior, el TJUE entendió que es compatible una normativa que obliga a las plataformas de alojamiento turístico a facilitar información tributaria a Hacienda con la prohibición de restringir la libre circulación de servicios en la Unión, en la medida en que no sea discriminatoria por afectar dicha obligación a todos los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, con independencia del lugar de establecimiento de estos prestadores y del modo en que presten esos servicios en la jurisdicción.

En particular, en el apartado 42 de la mencionada sentencia el Tribunal señala:

"A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que una normativa nacional aplicable a todos los operadores que ejercen su actividad en el territorio nacional, que no tenga por objeto regular las condiciones de ejercicio de la prestación de servicios de las empresas en cuestión y cuyos efectos restrictivos sobre la libre prestación de servicios sean demasiado aleatorios e indirectos para poder considerar que la obligación establecida puede constituir un obstáculo a esta libertad, no es contraria a la prohibición prevista en el artículo 56 TFUE (sentencia de 8 de mayo de 2014, Pelckmans Turnhout, C-483/12, EU:C:2014:304, apartado 25 y jurisprudencia citada)."

Por consiguiente, estando desarrollada en el ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro una obligación de suministro de información para todo operador que se encuentre dentro de unas determinadas circunstancias y siempre que el establecimiento de dicha obligación sea compatible con el Derecho de la Unión Europea, la Administración tributaria de dicho Estado miembro estará facultada para instar la referida información a los correspondientes operadores.

Noveno.

La aplicación práctica de todo lo hasta ahora expuesto al presente caso supone determinar si la ONIF se ha excedido de su ámbito territorial de competencia al efectuar el requerimiento de información a la entidad reclamante.

De acuerdo con el escrito de alegaciones presentado ante este TEAC, *"la Sociedad es una entidad constituida de acuerdo con el Derecho de PAÍS_1, que tiene su sede y residencia fiscal en ese país y está sometida a su legislación en el ejercicio de su actividad y en particular en materias como la conservación de documentación, protección de datos, etc. En España no realiza a través de la Plataforma ninguna actividad con trascendencia tributaria por la que pueda tener la consideración de sujeto pasivo."*

En este punto debe hacerse mención a la existencia del Convenio entre el Reino de España y PAÍS_1 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en PAÍS_1 el ... de ... de ...

El mencionado Convenio incluye, en su artículo 24, una cláusula de intercambio de información, en virtud de la cual *"las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio."*

El último inciso del citado apartado primero aclara que *"el intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2"*, es decir, la información a intercambiar incluye aquellos datos sobre no residentes en el Estado requerido que se refieran igualmente a impuestos del ordenamiento jurídico interno que no recaigan sobre la renta o patrimonio, como sería el caso del IVA.

A la vista de lo anterior, siendo hechos no controvertidos que la entidad reclamante está constituida y opera en PAÍS_1, que no tiene en España ningún establecimiento permanente como Plataforma ni realiza ningún hecho imponible relacionado en este territorio, este TEAC debe concluir que la ONIF se ha extralimitado en el ejercicio de sus facultades de obtención de información al efectuar un requerimiento directo a una entidad respecto de la que no ha acreditado que tenga algún criterio de conexión con el territorio español. En estas circunstancias, la Administración tributaria española no puede ejercer directamente su soberanía fuera del territorio nacional al margen de los cauces de mecanismos de asistencia mutua internacional.

Como se ha expuesto, la Administración tributaria no puede desplegar potestades administrativas, en este caso, facultades de obtención de información con trascendencia tributaria mediante requerimiento individualizado, fuera de sus fronteras salvo que el requerido tenga una relación jurídico tributaria con dicha Administración tributaria. En otro caso, deberá servirse de los instrumentos de asistencia mutua para canalizar ese requerimiento de información a través de la Administración que resulte competente.

Por consiguiente, en la medida en que, excediendo de su ámbito territorial, la ONIF no ha ejercitado sus competencias por el cauce de los mecanismos de intercambio de información, procede estimar las alegaciones de la reclamante en este punto y declarar no conforme a Derecho el requerimiento de información efectuado, sin necesidad de entrar a valorar las demás alegaciones manifestadas en el escrito presentado ante este Tribunal.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.