

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092731

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 4117/2021

#### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Requerimientos de obtención de información. Sujetos obligados.** 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 -art. 55 a 57 del RD 1065/2007 (RGAT)- y se encuentre debidamente motivada la trascendencia tributaria de los datos objeto del requerimiento.

Por otra parte, el poder tributario del Estado español viene delimitado 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.

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 art. 17 y 35 de la Ley 58/2003 (LGT), entre otros:

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

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

Dicho esto, la entidad interesada sostiene que no es una sociedad española sino PAIS\_1, constituida conforme a las leyes PAIS\_1 y con residencia fiscal en PAIS\_1 y que por ello la Administración tributaria española no puede solicitarle directamente la información, sino que debería haber acudido a los mecanismos de obtención de información apropiados de conformidad con el Convenio entre el Reino de España y el PAIS\_1.

Pues bien, efectivamente, la Administración tributaria española carece de competencia para efectuar un requerimiento individualizado de información a una entidad no establecida en España, que no tiene ningún vínculo o criterio de conexión con el territorio español determinante de la existencia de una relación jurídico-tributaria y, en estas circunstancias, la obtención de información debe canalizarse a través de los instrumentos de asistencia mutua relativos al intercambio de información. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 11, 17, 35 y 93.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 55 y 57.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 18 de febrero de 2021, relativa a la reclamación 08-02507-2018 promovida contra el requerimiento de información con trascendencia tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT con fecha 1 de febrero de 2018, número de referencia: I...01.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

Con fecha 30 de junio de 2017 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT emitió a la entidad **XZ SA** un requerimiento de información en virtud del artículo 93, apartado 1, de la Ley General Tributaria y su normativa reglamentaria de desarrollo.

En concreto se solicitaba:

*"Conforme a las facultades otorgadas a la Inspección de los Tributos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y con los requisitos del artículo 93 y 94 de la citada Ley y su normativa reglamentaria de desarrollo, se requiere la siguiente Información con trascendencia tributaria, necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los órganos de Inspección:*

*Escritura de constitución de **XZ SA**, estatutos, nombramientos de cargos, ampliaciones y reducciones de capital.*

*Justificación de los socios en **XZ SA**.*

*Justificación de los administradores, apoderados, autorizados en cuentas.*

*Descripción de la actividad desarrollada por **XZ SA**.*

*Contratos de trabajo suscritos por **XZ SA** con personas físicas en los periodos 2012 a 2016 o que estuvieran vigentes en dichos periodos.*

*Contratos de prestación de servicios suscritos por **XZ SA** en los periodos 2012 a 2016 o que estuvieran vigentes en dichos periodos.*

*Contrato de apertura de la cuenta bancaria ... y modificaciones de dicho contrato.*

*Extracto de movimientos de la cuenta bancaria ... de los periodos 2012 a 2016.*

*Identificación del resto de cuentas bancarias cuyo titular o autorizado sea **XZ SA**.*

*Contrato de apertura del resto de cuentas bancarias de los que sea titular o autorizado **XZ SA**.*

*Extractos del resto de cuentas bancarias de los que sea titular o autorizado **XZ SA** en los periodos 2012 a 2016.*

*Identificación de los bienes de los que es titular **XZ SA** en **PAIS\_1**, ya sean bienes inmuebles, vehículos, y demás bienes.*

*Justificación del precio de adquisición de los bienes de los que es titular **XZ SA** en **PAIS\_1**.*

*Cuentas anuales y declaraciones fiscales presentadas por **XZ SA** en los periodos 2012 a 2016.*

*Contratos de préstamo recibidos y concedidos por **XZ SA** en los periodos 2012 a 2016 o que estuvieran vigentes en dichos periodos.*

*Identificación de las sociedades en las que participa **XZ SA**, justificando el precio de adquisición de dichas participaciones y el porcentaje de titularidad.*

*Justificación de las cantidades cobradas y/o pagadas por los préstamos, tanto en concepto de intereses como en concepto de capital en los periodos 2012 a 2016.*

*Justificación de la adquisición de las acciones de una SOCIMI en los años 2015 y 2016 por parte de la sociedad **XZ SA** por importes de 700.000 euros en 2015 y 150.000 euros en 2016".*

## **Segundo.**

No estando conforme con dicho requerimiento, la reclamante interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº 08-02507-2018, alegando, en síntesis, su disconformidad con el mismo por ser contrario al Convenio entre España y **PAIS\_1** para evitar la doble imposición.

El TEAR, mediante Resolución de fecha 18-02-2021, desestimó la reclamación interpuesta, confirmando el acto impugnado.

Concluía que el requerimiento de información no resultaba contrario al Convenio entre España y **PAIS\_1** para evitar la doble imposición por cuanto se aplicaba a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, por lo que resultaba aplicable a **XZ SA**, residente en España. Además, se establecía que el requerimiento cursado se ajustaba a lo establecido en el artículo 93 de la LGT y en el artículo 55 del RD 1065/2007, por lo que quedaba amparado por la legalidad vigente.

El fallo fue notificado el día 05-03-2021.

## **Tercero.**

Disconforme la entidad interesada con la anterior resolución del TEAR, interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 30-03-2021, solicitando la anulación de la citada

Resolución y alegando, en síntesis, que el procedimiento por el que se realizó el requerimiento de información no fue correcto ya que no se ciñó a las reglas establecidas en el Convenio firmado entre el Reino de España y el Principado de PAIS\_1 para evitar la doble imposición.

Señala que XZ SA no es una sociedad española sino PAIS\_1 que fue inscrita en el Registro de Sociedades Mercantiles de PAIS\_1 el ... de 1988 bajo el número ..., libro ..., folio ... y .... Se adjunta certificado emitido por el Director del Departamento de Registros Jurídicos y Económicos de PAIS\_1 el ... de 2021.

Además, manifiesta que tiene residencia fiscal en PAIS\_1, tal y como acredita el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales PAIS\_1 donde se reconoce a XZ S.A como una entidad residente fiscal en PAIS\_1 a los efectos de aplicación del Convenio firmado entre España y PAIS\_1 para los ejercicios 2016 (año en que entró en vigor el Convenio para evitar la Doble Imposición entre PAIS\_1 y España) a 2021.

Adicionalmente, señala que XZ SA, como compañía fundada y regulada conforme a la normativa interna PAIS\_1, tiene otorgado el número de registro tributario (equivalente al número de identificación fiscal español) .... Se adjunta copia del documento otorgado por el Gobierno de PAIS\_1 del que se desprende que ya en el año 2005 se disponía de dicho número.

Finalmente, manifiesta que de la información que consta a la base de datos de la Agencia Tributaria española se puede extraer que XZ,S.A siempre ha sido considerada como una compañía que ha actuado en España como empresa no residente sin establecimiento permanente. Se adjunta la copia del modelo 036 presentado el ... de 1994 en el cual se le otorgó el número de identificación fiscal en España ...y que posteriormente se cambió al número ... .

## 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a Derecho de la resolución del TEAR Cataluña impugnada en el presente recurso, que se reduce en determinar si resulta ajustado a Derecho el requerimiento de información efectuado a la entidad recurrente.

### Tercero.

El requerimiento de información fue realizado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña al amparo del artículo 93 de la LGT, que dispone:

*"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.*

*(...)*

*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."*

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."*

Asimismo el artículo 55 del RD 1065/2007 regula el procedimiento para formular dichos requerimientos:

*"1. Los requerimientos individualizados de información que realice la Administración tributaria deberán ser notificados al obligado tributario requerido e incluirán:*

- a) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información.*
- b) El periodo de tiempo a que se refiere la información requerida.*
- c) Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.*

*2. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.*

*No obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición. Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento,*

*para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente."*

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 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:

*"(...) 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 transcendencia 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.

Por otra parte, el poder tributario del Estado español viene delimitado 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, la Agencia Tributaria española será competente para efectuar requerimientos de información individualizados a quienes tengan la consideración de obligados tributarios por existir un criterio de conexión con el territorio nacional determinante de la sujeción al ordenamiento jurídico tributario español.

## Sexto.

En sus alegaciones ante el presente TEAC, la entidad recurrente sostiene que no es una sociedad española sino PAIS\_1, constituida conforme a las leyes PAIS\_1 y con residencia fiscal en PAIS\_1 y que por ello la Administración tributaria española no puede solicitarle directamente la información sino que debería haber acudido a los mecanismos de obtención de información apropiados de conformidad con el Convenio entre el Reino de España y el PAIS\_1.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse en **Resolución de fecha 18-05-2022, con RG 191-2021**, sobre la competencia o no de la Administración tributaria española para efectuar un requerimiento de información por el cauce previsto en el artículo 93 de la LGT a sujetos no vinculados al territorio español al no concurrir ningún criterio de conexión.

En dicha resolución se planteaba la conformidad a derecho de un requerimiento de información efectuado al amparo del artículo 93 de la LGT por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, ONIF, a una entidad constituida y que operaba en Singapur. Al igual que en el presente caso, la entidad reclamante alegaba que la ONIF carecía de competencia territorial para actuar directamente frente a una entidad no residente que no realizaba hecho imponible alguno en España y que al dirigirse directamente a la entidad, sin acudir a los mecanismos de información acordados por el Reino de España al efecto, se estaban infringiendo los principios básicos del Derecho Internacional.

En la citada resolución, después de confirmar la competencia de la ONIF para efectuar requerimientos de información al amparo del artículo 93 de la LGT en todo el ámbito territorial español, se remarcaba, no obstante, la limitación de potestades de un Estado sobre el territorio de otros Estados y sobre sus ciudadanos en los siguientes términos:

*"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 Singapur, ambos Estados han suscrito el "Convenio entre el Reino de España y la República de Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Singapur el 13 de abril de 2011" (BOE de 11 de enero de 2012), 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."

A continuación, en la citada resolución se razonaba:

"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".*

Finalmente, este TEAC concluyó que, dado que la entidad reclamante estaba constituida y operaba en Singapur, y no tenía en España ningún establecimiento permanente ni realizaba ningún hecho imponible relacionado en este territorio, la ONIF se había extralimitado en el ejercicio de sus facultades de obtención de información al efectuar un requerimiento directo a una entidad respecto de la que no había acreditado que tuviera algún criterio de conexión con el territorio español. En estas circunstancias, la Administración tributaria española no podía 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".*

En definitiva, en la citada resolución se fijó el criterio de que la Administración tributaria española carece de competencia para efectuar un requerimiento individualizado de información a una entidad no establecida en España, que no tiene ningún vínculo o criterio de conexión con el territorio español determinante de la existencia de una relación jurídico-tributaria, y que, en estas circunstancias, la obtención de información debe canalizarse a través de los instrumentos de asistencia mutua relativos al intercambio de información.

## Séptimo.

Procederemos, por tanto, en nuestro caso concreto a analizar si la entidad recurrente, **XZ SA**, tiene algún vínculo o criterio de conexión con el territorio español determinante de la existencia de una relación jurídico-tributaria

que pudiera amparar el requerimiento individualizado de información efectuado por la Dependencia Regional de Inspección.

La entidad interesada sostiene que no es una sociedad española sino **PAIS\_1**, constituida conforme a las leyes **PAIS\_1** y con residencia fiscal en **PAIS\_1**, que ha sido considerada siempre como una compañía que ha actuado en España como empresa no residente sin establecimiento permanente.

Para acreditar la realidad de las afirmaciones realizadas aporta:

- Certificado del Director del Departamento de Registros Jurídicos y Económicos del Gobierno de **PAIS\_1** de fecha ...-2021 donde se certifica:

*"Que al Registre de Societats Mercantils hi ha constància que l'... de 1988 i sota el núm. ..., llibre ..., folis ..., fou inscrita la societat "XZ, SA", amb domicili actual al carrer ..., núm. ..., despatx..., ....*

*Que aquesta societat fou autoritzada pel Govern el ... de 1987, per decret número ...1 ; actualment el seu objecte social consisteix en: administració, gestió, explotació de béns immobles per compte propi i participació en altres societats que tinguin el mateix objecte. La promoció immobiliària d'habitatges. i la intermediació en el comerç de productes diversos sense predomini de productes. Podrà igualment realitzar altres activitats que constitueixin objectes, accessoris i/o complementaris al principal, ja indicat".*

- Certificado de residencia fiscal conforme al Convenio **PAIS\_1** y España para los periodos 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021.

- Número de Registro Tributario otorgado a la entidad por el Gobierno de **PAIS\_1** el ...-2005.

- Modelo 036 presentado el 10-01-1994 en el que se solicita un NIF a la Agencia Tributaria española. Se declara no ser residente en territorio español.

Pues bien, a la vista de la información y documentación aportada queda justificado que la recurrente es una entidad constituida en **PAIS\_1**.

No podemos confirmar que la entidad fuese residente en **PAIS\_1** durante los ejercicios 2012-2015 (la información requerida se refiere a los ejercicios 2012 a 2016) por cuanto el Convenio entre el Reino de España y el **PAIS\_1** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en **PAIS\_1** de 2015, no entró en vigor hasta el e 2016 y no se expedían certificados de residencia fiscal hasta entonces. No obstante, tampoco queda acreditado en el expediente que la entidad recurrente fuese residente fiscal en España en dichos ejercicios.

Por el contrario, para el año 2016 sí se dispone de certificado de residencia fiscal que acredita la residencia fiscal en **PAIS\_1**.

Por otra parte, tampoco consta acreditado en el expediente que la entidad operase desde un establecimiento permanente, ni que fuese titular de un inmueble radicado en España ni que realizara algún hecho imponible en territorio español que determinara su vinculación con el territorio español.

Por tanto, al no constar en el expediente ningún documento o afirmación que permitiera a este TEAC alcanzar la conclusión de que la entidad recurrente pudiera tener algún vínculo o criterio de conexión con el territorio español determinante de la existencia de una relación jurídico-tributaria que pudiera amparar el requerimiento individualizado de información, debemos concluir que la Dependencia Regional de Inspección se extralimitó 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.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.