

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2026

Sala 1.^a

R.G. 7345/2023

SUMARIO:

Deuda tributaria. Obligaciones formales. Requerimientos de información. *Solicitud de datos recogidos en el libro registro de socios.* El TEAC desestima el recurso interpuesto contra un requerimiento de información por el que la Administración tributaria solicitó a una sociedad los datos recogidos en su libro registro de socios relativos a los dos socios o partícipes con mayor participación al cierre del ejercicio. La recurrente alegaba falta de motivación, ausencia de trascendencia tributaria, indefensión, desproporción y falta de fundamento normativo; sin embargo, el TEAC recuerda que la motivación de los actos administrativos debe permitir conocer las razones de la decisión y facilitar su impugnación, y que su insuficiencia solo determina la invalidez cuando ocasiona una indefensión material efectiva. En este caso, el requerimiento identificaba claramente la información solicitada y explicaba que dichos datos no constaban en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. El TEAC considera que el libro registro de socios permite identificar a los titulares de las participaciones y conocer los cambios de titularidad, por lo que constituye una fuente de información relevante para las actuaciones tributarias. Además, la obligación de identificar en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades a los socios con una participación directa igual o superior al 5%, o al 1% en el caso de sociedades cotizadas refuerza la relevancia fiscal de los datos solicitados. Finalmente, el Tribunal entiende que limitar el requerimiento a los dos socios con mayor participación respeta el principio de proporcionalidad y confirma que la actuación administrativa estaba suficientemente justificada, por lo que desestima el recurso y mantiene el requerimiento impugnado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso 00-07345-2023-00 interpuesto en fecha 03/08/2023 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 28/06/2023, por la que se desestima la reclamación núm. 28-05427-2022, interpuesta por la entidad **XZ SL**, con NIF: B..., frente a la resolución del recurso de reposición de 21/02/2022 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid.

SEGUNDO.- En fecha 29/11/2021, se emitió a la entidad recurrente requerimiento de información al amparo de los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en el que se le requería la siguiente información:

"Datos que se desprendan del Libro Registro de Socios a la fecha de cierre del período impositivo 2020 de los dos socios o partícipes que tengan una mayor participación en la entidad objeto del requerimiento.

Por otro lado, se le recuerda la obligatoriedad de consignar en el apartado B2 del modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades, la relación de socios con una participación directa igual o superior al 5% del capital en el momento del cierre del período impositivo."

El citado requerimiento fue notificado el mismo día, mediante el acceso de la obligada tributaria a su contenido en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

TERCERO.- En fecha 14/12/2021, la interesada presentó recurso de reposición frente al requerimiento de fecha 29/11/2021, que fue desestimado mediante acuerdo de 21/02/2022, notificado en esa misma fecha. En la resolución se dispuso lo siguiente:

<<Aplicando la doctrina del TEAC a nuestro caso, resulta evidente que los datos contenidos en el Libro Registro de Socios a la fecha de cierre del período impositivo 2020 de los dos socios o partícipes que tengan una mayor participación en la entidad objeto del requerimiento es una información que posee trascendencia tributaria "sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos" puesto que la inspección la necesita para identificar a los socios mayoritarios de la entidad. Dichos datos pueden ser útiles a la Administración para, en su caso, desarrollar posibles actuaciones de comprobación e investigación, de ahí la obligatoriedad de consignar en el apartado B2 del modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades la relación de socios con una participación directa igual o superior al 5% del capital en el momento del cierre del período impositivo.

(...)

Síguenos en...



Por tanto, en el presente caso, estando los datos solicitados sobre los dos socios mayoritarios de la entidad requerida en poder de la parte recurrente, habiéndose indicado la fecha a la que se solicitan los mismos (cierre del período impositivo 2020) y siendo obvia su trascendencia tributaria, debe apreciarse la adecuación a Derecho del requerimiento de información impugnado que respeta los requisitos previstos en el artículo 93 de la LGT, en el artículo 30 del RGAT y en la doctrina y jurisprudencia señaladas.

Por consiguiente, procede desestimar las alegaciones de la parte recurrente sobre que no se ha motivado la trascendencia tributaria de la información requerida y sobre la vulneración del artículo 30 del RGAT y de lo previsto en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de noviembre de 2011 invocada, así como la idoneidad y desproporcionalidad de la información requerida.

ACUERDO

En consecuencia, por lo expuesto en el Fundamento de Derecho precedente, procede DESESTIMAR el recurso de reposición interpuesto y confirmar el acto impugnado.>>

CUARTO.- Disconforme la interesada con la citada resolución del recurso de reposición interpuso frente al TEAR de Madrid, en fecha 21/03/2022, reclamación económico-administrativa que se tramitó con núm. 28-05427-2022 y se resolvió en fecha 28/06/2023, desestimando las pretensiones de la entidad, disponiendo lo siguiente:

"Al respecto cabe señalar que el requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma, constituye un acto administrativo, de carácter formal, que no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa, conceptualización jurídica del acto administrativo de requerimiento de información que, ineludiblemente, obliga a exigir la constancia de su justificación o de los motivos por los que se emite para que, así, por los órganos encargados, en su caso, del examen de su adecuación a Derecho, puede ejercitarse con plenitud su función.

En el presente caso, es evidente la trascendencia tributaria de los datos requeridos, referidos a los dos socios o partícipes que tengan mayor participación en la entidad objeto del requerimiento, pues tiene una relación clara tanto con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del reclamante, como de los socios principales, por lo que no es necesario razonamiento por parte de la Administración sobre la trascendencia tributaria, pues se desprende del propio requerimiento efectuado que es obvia. En consecuencia, procede rechazar la pretensión actora, y confirmar el acto impugnado."

La resolución del TEAR de Madrid fue notificada a la interesada el 03/07/2023.

QUINTO.- Disconforme la entidad recurrente con la anterior Resolución del TEAR, interpuso frente a este TEAC, con fecha 03/08/2023, el recurso de alzada núm. 00-07345-2023, que ahora nos ocupa, en el que formula, en síntesis y por lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera.- De la falta de motivación del requerimiento de información.

Segunda.- De la falta de claridad y justificación de la trascendencia tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 o no a Derecho de la resolución impugnada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la entidad recurrente frente a la misma.

TERCERO.- Alega la entidad recurrente la falta de motivación del requerimiento de información, indicando al respecto lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Resulta notorio y evidente que no se realiza motivación alguna mínima sobre los hechos o circunstancias de los que se deduce que este obligado tributario ha actuado culpablemente, sin explicitar de forma alguna y razonable el comportamiento que ha fundado tal conclusión para la Administración; de tal forma, lo que se pretende es invertir la carga prueba, soslayando las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cuál se estipula que la carga de la prueba corresponde a quién acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.

(...)

Síguenos en...



De la motivación que esta Administración ha llevado a cabo, no se conoce fundamento, circunstancia o motivo alguno del acto tendente a concluir que nos hallamos ante un mínimo grado de culpabilidad, vulnerándose claramente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y al derecho de defensa pues esta parte no es conocedora de ningún argumento que conduzca a la imposición de la sanción que aquí se recurre, viéndose, esta parte, de forma indubidato, ante una clara indefensión."

Como puede comprobarse, existe confusión en el planteamiento de esta alegación, pues en ella se manifiesta que el acto recurrido es una sanción, cuando el acto recurrido es el requerimiento de información de fecha 29/11/2021.

En cualquier caso, por motivación debe entenderse, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa.

Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que, de acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04/06/1991), cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106.1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: para el deslinde de ambos supuestos se ha de indagar si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión:

<<(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...) Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)>>.

Por tanto, refiriéndonos al requerimiento de información que nos ocupa, se entiende debidamente motivado, en tanto en cuanto el objeto del requerimiento está delimitado y es concreto y preciso, de forma que el interesado tiene pleno conocimiento de la información que se le está solicitando y de las razones del mismo. De la lectura del requerimiento se desprende -sin necesitar mayores aclaraciones- que lo que solicita la Administración en este caso concreto es la aportación de una información básica de la sociedad (quiénes son los titulares mayoritarios), información que, por otra parte, debió haberse incluido en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. De hecho, el propio requerimiento pone de manifiesto, como incidencia detectada, que dicha información no consta en la citada autoliquidación del IS del ejercicio 2020 y es ello, precisamente, lo que determina la solicitud de la información en cuestión.

Por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones de la interesada al respecto.

CUARTO.- Alega la interesada que el requerimiento recibido no delimita con claridad y precisión cuál es la trascendencia tributaria de la información solicitada, teniendo en cuenta que el requerimiento no indica ninguna incidencia detectada y que la trascendencia tributaria no debe presumirse por el mero hecho de haberse solicitado información, sino que ésta debe ser justificada.

Indica a este respecto lo siguiente:

"La Agencia Tributaria no puede hacer uso de sus facultades administrativas de manera abusiva para requerir al contribuyente sin limitación temporal ni causa que lo justifique información sin trascendencia tributaria. Este proceder es cuanto menos desproporcionado, siendo un ejemplo de uso desmedido de las prerrogativas de la Administración, lejano del principio de eficacia que debe presidir el actuar de la Administración, proclamado en el art. 103 CE, que debe resultar compatible y proporcionado con las garantías y derechos de los contribuyentes.

La trascendencia tributaria es definida en nuestro ordenamiento jurídico como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la CE de contribuir al sostenimiento de los gastos

públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley.

Sin embargo, la Agencia Tributaria en el presente caso pretende fundamentar y argumentar la existencia de trascendencia tributaria en la información solicitada "sin necesidad de mayor explicación o razonamiento", limitándose a determinar que la inspección necesita la información para identificar a los socios mayoritarios, pero sin determinar porqué o cual es la regularización que se pretende realizar."

Y por ello solicita la anulación del requerimiento de información emitido, al no haberse determinado cuál es la trascendencia tributaria de la información requerida que justifique la necesidad e idoneidad del mismo.

Dado que el acto impugnado es un requerimiento de información dirigido a la recurrente, resulta pertinente traer a colación el marco regulador de las obligaciones de información de los obligados tributarios para con la Administración.

El artículo 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en su redacción original, establece las obligaciones formales a cargo de los obligados tributarios, disponiendo por lo que aquí interesa lo siguiente:

"1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. 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 artículo 93 de la LGT, en su redacción original, desarrolla dicho deber de información, señalando lo siguiente:

"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."

En desarrollo de lo anterior, el artículo 30 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 (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en su versión dada por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, dispone lo siguiente:

"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."

Síguenos en...

Asimismo, este deber de información de los particulares de sus datos con trascendencia tributaria se delimita en el artículo 95 de la LGT, en su redacción original, teniendo en cuenta el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto alguna de las excepciones previstas en el mismo precepto.

Estos preceptos son la base legal en la que se fundamenta el deber de colaboración de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos, en concreto el deber de información respecto de su situación tributaria, así como de aquella información con trascendencia tributaria derivada de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros.

La Administración recaba información de los obligados tributarios a través de dos vías, la vía del suministro periódico y la vía de la captación, siendo esta última el caso de los requerimientos individualizados de información, como el que nos ocupa.

En relación a dichos requerimientos, respecto a la información solicitada a través de los mismos, ya sea a terceros o al sujeto objeto de comprobación, es requisito exigido por la norma que la misma tenga trascendencia tributaria. Tratándose de un concepto jurídico indeterminado cuya definición no consta en la Ley de forma expresa, se debe acudir a la delimitación que del mismo han realizado los tribunales, tanto jurisdiccionales como administrativos.

El Tribunal Supremo define el concepto de trascendencia tributaria en su Sentencia de 03-11-2011 (recurso de casación 2117/2009), entre otras, como *"la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley"*.

Asimismo, dispuso el Alto Tribunal en sentencia de 22-04-2015 (recurso núm. 4495/2012), lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"... este Tribunal Supremo señala en su sentencia de 29 de julio de 2000, que:

«La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere exclusivamente a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que autoriza a recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos. ... conectando las potestades de la Inspección y el deber de colaboración de los ciudadanos y entidades con una doble exigencia que se impone a la Administración Tributaria: los datos, informes o antecedentes obtenidos por ella en el desempeño de sus funciones, a) tienen carácter reservado; y b) sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendadas, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto alguna de las cinco excepciones previstas en el mismo precepto, y que van desde la investigación o persecución de delitos hasta la colaboración con otras Administraciones Tributarias, Públicas o comisiones parlamentarias, en los términos que el propio precepto especifica».

En la misma sentencia, este Tribunal Supremo señala que para justificar y entender cumplido el requisito de que la información solicitada tenga trascendencia tributaria, basta con que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética.

También es jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 19 de febrero de 2007 --rec. casa. 3165/2002-- y de 17 de marzo de 2014 --rec. casa. 5149/2010--, entre otras) que «el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más límite que la trascendencia tributaria de la información solicitada (...). La trascendencia tributaria ha sido definida por esta Sala en sus sentencias de 21 de junio de 2012 (rec. casa. 236/2010) y de 3 de noviembre de 2011 (rec. casa. 2117/2009 (RJ 2012, 1842)) que se remiten a la anterior de 12 de noviembre de 2003 (rec. casa. 1320/2002) señalando que es "la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia. Y esta utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos impositivos, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos impositivos presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas (en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 rec. casa. 1320/2002)».

En definitiva, lo que interesa, lo que ha de exigirse a la Administración, es que se trate de datos que en sí mismos contengan una trascendencia tributaria potencial (así, sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2007 y 19 de febrero de 2007), lo que podrá ocurrir siempre y cuando se trate de datos económicos, patrimoniales, no personales (en cuanto a éstos la cuestión está excluida); y, por otra parte, que su petición no esté vedada por una norma legal que impida la entrega del dato o datos solicitados. Si luego cada uno de los datos va a producir o no una actuación concreta de aplicación de los tributos no atañe propiamente a la esfera de la información, sino a la gestión tributaria en su más amplio sentido. No creemos que, en este punto, el artículo 93 LGT conlleve mayores exigencias."

Este TEAC ha delimitado la trascendencia tributaria en el ámbito de los requerimientos de información en resoluciones como la de 01/06/2020 (RG 760/2018), en la que se señala la estrecha relación entre la trascendencia tributaria de la información solicitada y la motivación de tal petición de información contenida en el requerimiento, en tanto en cuanto se trate de datos concretos relacionados con operaciones realizadas por el requerido en el ejercicio de su actividad y que resulten útiles a la Administración en su labor de aplicación de los tributos, y que además sirvan al requerido para entender sin necesidad de mayores aclaraciones qué datos están siendo solicitados y con qué fin.

Dispone la citada resolución, por lo que aquí interesa, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"En definitiva, el requerimiento de información está perfectamente delimitado, no puede entenderse generalizado ni emitido de manera indeterminada, puesto que los datos solicitados son concretos y precisos, sin que se requiera mayor explicación para tener perfecto conocimiento de la información solicitada, está suficientemente justificado por cuanto se considera necesario para la aplicación de los tributos y es proporcionado con los fines perseguidos."

La trascendencia tributaria de la información requerida es, pues, una condición necesaria para su exigibilidad por parte de la Administración Tributaria. Si bien la Ley no nos da una definición de qué debe entenderse por trascendencia tributaria, los Tribunales de Justicia sí han venido realizando una labor interpretadora que nos da una delimitación bastante precisa de qué debe entenderse por trascendencia tributaria. Al respecto cabe señalar que el requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros y define una obligación de hacer. Ello motiva que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma. Este acto administrativo formal no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa, conceptualización jurídica que ineludiblemente obliga a exigir la constancia de su justificación o de los motivos por los que se emite para que así, por los órganos encargados en su caso del examen de su adecuación a Derecho, pueda ejercitarse con plenitud su función. Así, del conjunto de la regulación contenida en los preceptos anteriores, este Tribunal Central considera que los datos requeridos sí tenían una evidente trascendencia tributaria, y su petición no vulneraba el derecho a la intimidad esgrimido por la recurrente, por cuanto el requerimiento de información ha sido formulado sobre datos concretos relacionados con operaciones comerciales realizadas por la entidad requerida, y se aprecia su trascendencia tributaria por cuanto resultan útiles a la Administración Tributaria en sus actuaciones de investigación y comprobación, y en consecuencia la petición es conforme a Derecho. En este sentido, cabe señalar las Sentencias de 26-11-2008 (recurso de casación nº 6007/2006) y de 03-11-2011 (recurso de casación nº 2117/2009) en las que se recoge:

"...la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley." Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible hacia ciertas y determinadas personas)".

Asimismo, en relación a la trascendencia tributaria de los datos requeridos, es interesante mencionar, la reciente Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de febrero de 2019 (RG 442/2016), que en su fundamento TERCERO refiere lo siguiente:

La trascendencia debe relacionarse, en consecuencia, con la información solicitada y no con la que la misma pudiese tener en un determinado procedimiento."

En el mismo sentido, señaló este TEAC en Resolución de 04/12/2018 (RG 5521/2015), lo siguiente:

"Por otra parte, el requisito de motivación está ligado al de trascendencia. Como señala la doctrina de este Tribunal Económico Administrativo Central sobre esta materia, la trascendencia ha de resultar de los antecedentes incorporados al propio expediente, para posibilitar la defensa del obligado tributario y la revisión del expediente por los órganos competentes para ello."

Siendo esto así, existe la posibilidad, frecuente en la práctica, de que la trascendencia sea tan evidente que haga ociosa toda motivación expresa de la misma, que, de ser exigida, degeneraría en un requisito burocrático tan inútil como fácil de cumplimentar mediante cualquier fórmula común que nada añadiría a la evidencia que la naturaleza de los datos solicitados pudiera irradiar por sí sola, pudiendo existir, no obstante, supuestos en que aquella trascendencia no resulte ostensiblemente del expediente, siendo exigible en tales casos que conste su justificación expresa, para que el requisito legal quede cumplido."

QUINTO.- Pues bien, de acuerdo con lo anterior, podemos concluir que en el presente supuesto se aprecia la trascendencia tributaria de los datos requeridos, toda vez que, de acuerdo al contenido del requerimiento señalado en el expositivo de los antecedentes de hecho, se solicitaron los "Datos que se desprendan del Libro Registro de Socios a la fecha de cierre del período impositivo 2020 de los dos socios o partícipes que

tengan una mayor participación en la entidad objeto del requerimiento", recordando, además, "la obligatoriedad de consignar en el apartado B2 del modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades, la relación de socios con una participación directa igual o superior al 5% del capital en el momento del cierre del período impositivo", cumpliéndose los presupuestos señalados por la normativa y la doctrina jurisdiccional y administrativa anteriormente expuesta, siendo preciso asimismo señalar que, la trascendencia tributaria exigida no debe emanar únicamente de un concreto procedimiento de comprobación e investigación, sino de la información en sí misma, siendo suficiente que ostente para la Administración una utilidad potencial e indirecta para la aplicación de los tributos, que le sirva como prueba de indicios de la existencia de hechos imponibles no declarados (o la inexistencia de otros declarados).

Así, no cabe duda de que el Libro Registro de Socios contiene información con trascendencia tributaria para la Administración pues permite verificar la identidad y el domicilio de los socios, titulares de las participaciones en la sociedad y las modificaciones que se produzcan en la titularidad de tales participaciones como consecuencia de las diferentes transmisiones.

Precisamente, en una sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad reconocerá como socio a quien figure inscrito en dicho Libro Registro. Además, la transmisión de las participaciones sociales, aunque pueda formalizarse mediante contrato entre las partes, requiere su adecuada comunicación y reflejo documental para desplegar efectos frente a la sociedad.

Finalmente, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, debe destacarse igualmente que el requerimiento se limita a los dos socios con mayor participación, lo que evidencia su adecuación, necesidad y mínima intervención en relación con la finalidad perseguida, sin imponer al obligado tributario una carga excesiva o desproporcionada.

Por tanto, no puede negarse que la citada información es, a todas luces, trascendente de cara a la aplicación de los tributos, debiéndose, por tanto, desestimar las pretensiones actoras al respecto.

SEXTO.- A este respecto, continúa alegando la interesada que el requerimiento se limita a determinar la presunta obligatoriedad de consignar el apartado B2 del modelo del Impuesto sobre Sociedades, pero sin determinar en base a qué normativa el contribuyente está obligado a facilitar esa información ni cuál es la justificación específica con trascendencia económica que ampare la obtención de esa información.

Pues bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas."

Así, la regulación del modelo 200 correspondiente a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2020 está recogida en la Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica; y por la que se modifica la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282, "Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

En el apartado B.2. del modelo 200 los contribuyentes han de incluir en siguiente contenido:

- B.2. Participaciones de personas o entidades en la declarante: En este subapartado se consignarán los datos que se solicitan relativos a todas aquellas personas o entidades que posean, a la fecha de cierre del período que es objeto de declaración, una participación directa en la declarante igual o superior al 5 por 100 del capital, o al 1 por 100 en el caso de sociedades cuyos valores coticen en un mercado secundario organizado.

Asimismo, la llevanza del Libro Registro de Socios está regulada en el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Por tanto, el requerimiento practicado por los órganos de la Administración tiene como fundamento el incumplimiento de la obligación por parte de la recurrente de consignar en la declaración del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades la relación de socios que tengan un importe superior al 5% de las participaciones sociales de la entidad. La falta de aportación del mismo, unido a su trascendencia a efectos tributarios resultan suficientes para justificar su requerimiento por parte de los órganos inspectores. Como consecuencia de lo anterior, se desestiman las pretensiones de la actora también en este punto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

