

02 MAYO 2017



MINISTERIO  
DE HACIENDA  
Y FUNCIÓN PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO  
CENTRAL

Mod.: NRE.66

Registro General  
Salida Núm.: 00/007739/2017  
Fecha: 27/04/2017

SERANTES PEÑA, FRANCISCO R.

- VALENCIA VALENCIA

ASUNTO: SE NOTIFICA FALLO

NÚMERO RECLAMACIÓN: 00/04059/2014 00/03872/2015

Concepto: ~~IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I. SDES.~~

Reclamante: ) UNIVERSIDAD

Adjunto le remito para su conocimiento copia del fallo dictado por este Tribunal en la sesión del día 04/04/2017, en el expediente de Reclamación económico-administrativa formulada por UNIVERSIDAD:

Lo que notifico reglamentariamente a Vd., advirtiéndole que contra esta resolución, definitiva en vía económico-administrativa, puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el plazo de dos meses a contar del día siguiente a la fecha de esta notificación.

Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la L.G.T. 58/2003.

Madrid, a 27/04/2017  
LA ABOGADA DEL ESTADO-SECRETARIA



Para cualquier comunicación por su parte en relación con su reclamación indíquese siempre este número de referencia: 00/04059/2014

PANAMÁ, 1  
28071 MADRID  
TEL.: 91 700 32 00  
FAX: 91 310 54 22



MINISTERIO  
DE HACIENDA Y  
FUNCIÓN PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS  
SECRETARÍA GENERAL  
DE HACIENDA  
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO  
CENTRAL

**SALA PRIMERA**  
**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

**R.G. 4059/14, 3872/15**

**VOCALÍA DECIMA**

**Fecha de Sala: 04/04/2017**

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Central, interpuesta por don Francisco Serantes Peña, en nombre y representación de **UNIVERSIDAD** (NIF: \_\_\_\_\_), con domicilio a efectos de notificaciones en el del letrado, en Valencia \_\_\_\_\_), contra Resoluciones del TEAR de Valencia de 24 de abril de 2014, recaídas en expedientes nº 46/05940/13 y 46/12513/13, en relación con requerimiento de obtención de información emitido el 21 de septiembre de 2007, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia, siendo la cuantía indeterminada.



GÉNOVA, 29  
28004 MADRID  
TEL: 91 700 32 00  
FAX: 91 310 54 22

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Por la Inspectora Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia, se emitió requerimiento de información a la reclamante, de conformidad con lo prevenido en el artículo 93 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria, notificado el 20 de abril de 2013, con el contenido que posteriormente se analiza.

Se otorgaba el plazo de 10 días hábiles para remitir la información solicitada a los dos actuarios que se identifica; se advertía de que la desatención total o parcial en plazo al requerimiento podría dar lugar al inicio de un expediente sancionador; se expresaban los recursos procedentes, órgano competente y plazo para interponerlos; se señalaba la confidencialidad y carácter reservado de los datos que se obtuvieran, en los términos legales; y, finalmente, se citaba la normativa aplicable.

**SEGUNDO:** Contra dicho requerimiento la interesada interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Valencia, alegando en síntesis, la ausencia de motivación sobre la trascendencia tributaria de la información requerida y el carácter genérico e indeterminado del requerimiento formulado.

Dicho Tribunal Económico Administrativo Regional desestimó la reclamación en resolución de 24 de abril de 2014, notificada el 26 de mayo de 2014.

**TERCERO:** Contra la anterior resolución la interesada interpuso recurso de alzada el 24 de junio de 2014, alegando, en síntesis, lo mismo que en primera instancia económico administrativa y añadiendo que el





R.G. 4059-14, 3872-15

requerimiento entraba en conflicto con los derechos fundamentales a la intimidad y a la libertad religiosa y que el artículo 7 de la Ley de Protección de Datos establecía una especial protección para los datos relativos a la religión y creencias como una manifestación de la libertad de ideología.

**CUARTO:** Con fecha 26 de septiembre de 2013, se notificó a la interesada un segundo requerimiento, reproducción del anterior, contra el cual interpuso también reclamación económico administrativa ante el TEAR de Valencia (nº 46/12513/2013, manifestando que se reiteraba los hechos y fundamentos expuestos en la anteriormente interpuesta, nº. 46/05940/2013.

El TEAR en resolución de 21 de enero de 2015, notificada el 23 de febrero siguiente, desestimó la reclamación, remitiéndose a la fundamentación de la que, con fecha 24 de abril de 2014, había confirmado el primer requerimiento impugnado.

Contra dicha resolución la interesada interpuso recurso de alzada (RG.3872/2015) el 18 de marzo de 2015, formulando iguales alegaciones que en el recurso de alzada RG.4059/14.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Este Tribunal es competente para conocer de las presentes reclamaciones, interpuestas en forma y con legitimación al efecto, en las que se plantea la procedencia del requerimiento efectuado

**SEGUNDO:** La reclamante se opone al requerimiento de información por diversos motivos.

Comenzando por la contravención al derecho a la intimidad y a la protección de datos, ha de traerse a colación una reciente sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2016, en el que se había impugnado el



requerimiento hecho por el Jefe de la ONIF a un colegio Privado de las facturas emitidas a un padre de dos alumnas por los gastos de enseñanza, manutención y actividades extraescolares, considerando en síntesis el Alto Tribunal que ello no suponía una vulneración del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal:

*"Es decir, requería las facturas emitidas por el colegio al padre de los menores por determinados conceptos, todos ellos con relevancia económica, no reclamaba, en cambio, información de otra naturaleza. Y el examen de las facturas muestra que en ellas se hacen constar, además de las cantidades satisfechas por el padre, únicamente, estos conceptos: honorarios year, lunch, ballet, reserva de plaza y seguro de accidentes. Son todos ellos datos con relevancia económica pues llevan aparejado un precio que el padre de los menores satisfizo al colegio. Por otro lado, en el expediente no figura memoria alguna ni ningún otro dato sobre ellos.*

*(...)*

*Efectivamente, las facturas de referencia contienen datos personales de los menores pero no todo dato personal es íntimo ni la protección que a la información personal fundamenta el artículo 18 de la Constitución puede erigirse en obstáculo para el cumplimiento del deber que la propia Constitución impone a todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Las referencias al colegio en que estudiaban los menores, a que realizaban alguna actividad extraescolar y a que comían en el centro no forman parte, propiamente, del ámbito de la intimidad y, en ningún caso están excluidas del conocimiento de la Administración Tributaria desde el momento en que todas ellas tienen una traducción económica y, por tanto, son relevantes para establecer la capacidad económica de su padre.*

*(...)*

*En cuanto a la naturaleza de la información recibida por la Administración Tributaria ya hemos dicho que, teniendo, efectivamente, carácter personal, ni pertenece al ámbito de la intimidad reservado al conocimiento propio o familiar ni está excluida de la potestad de inspección y comprobación tributaria. Predomina en ella el carácter económico, de manera que esos datos no son de los que el artículo 93.5 de la Ley General Tributaria califica de "privados no patrimoniales".*

*Por otro lado, el artículo 95 de la Ley General Tributaria establece el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que haya obtenido la Administración en el desempeño de sus funciones y solamente autoriza su uso para los específicos fines que señala: la efectiva liquidación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración Tributaria o la imposición de las sanciones que procedan. En coherencia con esa naturaleza, el precepto prohíbe su cesión o comunicación a terceros salvo en los supuestos contemplados expresamente en los apartados a) a k) de su apartado 1. De igual modo, se debe tener presente que el apartado 3 de este artículo obliga a la Administración Tributaria a tomar las medidas precisas para garantizar la*





R.G. 4059-14, 3872-15

*confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado y obliga a autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los mismos "al más estricto y completo sigilo respecto de ellos".*

*Así, pues, estamos ante datos personales que, pese a su relevancia tributaria, no se ven desprovistos de toda protección.*

*De otro lado, como bien recuerda la sentencia, los datos personales, según el artículo 11.1 a) de la Ley Orgánica 15/1999, pueden ser cedidos a las Administraciones Públicas sin consentimiento del afectado cuando así lo autorice una Ley, que es, precisamente, lo que ha sucedido en este caso de manera que, al igual que no ha habido vulneración del derecho fundamental a la intimidad, tampoco la ha habido del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal."*

Ha de rechazarse, por tanto, este motivo de oposición a la procedencia del requerimiento.

**TERCERO:** Aduce asimismo la reclamante la ausencia de motivación sobre la trascendencia tributaria de la información requerida y el carácter genérico e indeterminado del requerimiento formulado.

En este particular el caso que aquí se plantea difiere del que constituía el sustrato de la sentencia del Tribunal Supremo referida en el anterior fundamento de derecho, pues en aquel se trataba del requerimiento a un colegio de las facturas emitidas a un padre de dos alumnos, mientras que en el aquí planteado se solicita la relación de todos los alumnos matriculados por cualquier concepto en los años 2009, 2010 y 2011 así como los datos de la domiciliación bancaria de los pagos; asimismo se solicita la identificación de los que no hubiesen atendido los pagos mediante domiciliación bancaria, con indicación de los importes facturados a cada uno de ellos en esos mismos años.

En concreto, el contenido del requerimiento es el siguiente:

*"Conforme a las facultades otorgadas a la Inspección de los Tributos por la Ley General Tributaria y sus normas de desarrollo, se les requiere para que faciliten la*



*siguiente información con trascendencia tributaria, relativa a los clientes de sus centros de formación universitaria o superior con sede en la provincia de Valencia, necesaria para el adecuado cumplimiento de las actuaciones que tiene encomendadas:*

*- Identificación, con detalle del nombre, apellidos y DNI, de todos los alumnos inscritos en los citados centros durante los años 2009, 2010 y 2011 por cualquier concepto (estudios de grado, postgrado, cursos de especialización, idiomas, cursos profesionales y cualquier otro que se hubiese impartido en esas instalaciones).*

*- Orden de domiciliación bancaria remitida a las entidades financieras en los años 2009, 2010 y 2011, en soporte informático, con identificación de la CC y pagador.*

*- Identificación, con detalle del nombre, apellidos y DNI, o razón social y CIF, de las personas físicas o entidades que no hubiesen atendido los pagos mediante domiciliación bancaria, con indicación de los importes facturados a cada uno de ellos en los años 2009, 2010 y 2011.*

*- En el caso de que alguno de los servicios indicados no hubiese sido facturado por Uds., identificación del/los prestador/es del/los servicios/s."*

Como puede apreciarse, carece de toda motivación de la trascendencia tributaria, se solicita genéricamente la identificación de todos los alumnos inscritos por cualquier concepto, y las domiciliaciones bancarias o los importes satisfechos, de no existir estas, sin establecimiento de umbral alguno por razón de importe satisfecho que pudiera considerarse verdaderamente revelador de capacidad económica. Y ello durante los tres ejercicios de referencia.

Ha de tenerse en cuenta que, utilizando la terminología del Tribunal Supremo en la jurisprudencia que mas adelante citamos, no nos hallamos ante datos que reúnan "per se" trascendencia tributaria. Como dice el Alto Tribunal alcanzan esta trascendencia (es decir, utilidad para que la Administración tributaria pueda llegar al conocimiento de si determinadas personas cumplen o no su obligación de contribución a las cargas públicas), puede ser de carácter directo, es decir cuando la información solicitada se





R.G. 4059-14, 3872-15

refiere a hechos imponderables, o sea, actividades, titularidades o actos a los que la ley anuda el gravamen. En este sentido cita el propio Tribunal, los saldos de cuentas de entidades financieras o las operaciones de caja en bancos con billetes de 500 euros. O puede ser de carácter indirecto, cuando se refiere a datos colaterales, que puede servir de indicio para rastrear hechos imponderables presuntamente no declarados o para guiar después la labor inspectora hacia determinadas personas.

Pues bien, respecto estos otros datos, de incidencia indirecta, la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo preciso para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas legales que habilitan a la Inspección para reclamarlas.

La Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación, justificando el requerimiento de forma razonada y razonable .

En el presente caso lo único que figura en el requerimiento es la relación de datos solicitada, anteriormente transcrita, sin la más mínima justificación.

Este TEAC en relación con requerimientos formulados a una entidad en relación con los establecimientos económicos adheridos al sistema de pagos mediante tarjetas de crédito y débito gestionadas por esa Entidad en los ejercicios 2004 y 2005, en las que no se establecía ninguna restricción ni limitación, en resoluciones de 08/11/2007 (RG.1481/06 y RG.1512/06), estimó las reclamaciones en atención, en síntesis a que el principio de proporcionalidad exigía que no se presumiese la trascendencia tributaria, que el sistema de captación no podía ser indiscriminado y no selectivo y que, por ello, aun cuando se viniese admitiendo por la jurisprudencia que la trascendencia tributaria puede ser potencial, sin embargo cuando se trata de información sobre datos que no se sabe, en principio, si van a tener o no alguna aplicación en la exacción de tributos concretos, parece necesaria una motivación o justificación que exceda de la mera enumeración de datos los principios:

Entre las manifestaciones destaca:



*"Por lo tanto, de los preceptos reproducidos, se deduce que las medidas adoptadas por la Inspección en cualquier caso deben de estar informadas por el principio de proporcionalidad, y en relación al cumplimiento de las obligaciones formales, con la limitación de costes indirectos.*

*Del examen del requerimiento dirigido por la ONIF a la entidad, puede concluirse que el mismo fue extendido por la Inspección de forma indiscriminada en cuanto a su contenido, es decir, genérica y global en relación con la totalidad de "los establecimientos económicos adheridos al sistema de pagos mediante tarjetas de crédito y débito gestionadas por esa Entidad", tanto aquellas cuyo volumen de operaciones fue superior a 3.000 euros, como aquellas que facturaron operaciones por importe inferior o no consta operación alguna. Ello supone para el contribuyente, la aportación de datos en relación a más de 500.000 establecimientos económicos en cada uno de los periodos que abarca el requerimiento, entendiéndose este Tribunal que ello produce que el mismo no encuentre un encaje preciso y ajustado en las previsiones señaladas en el artículo 3.2 de la LGT.*

*Con esta conclusión, debe destacarse el carácter abstracto y genérico de la posible trascendencia tributaria de los datos requeridos por la ONIF, así como que la medida adoptada es desproporcionada, (...)*

*En este sentido ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de noviembre de 2003, en la que consideró que la pluralidad de los sujetos afectados, en relación a los cuales se solicitaba información a la obligada tributaria, al ascender a la cifra de 108.451 titulares, convertía la comentada individualización, por mor de la genericidad e indeterminación subjetiva en que la actividad del requerido se traduce y plasma, en una abstracción incompatible con lo exigido en el art. 111.1 de la LGT, en cuanto que el sistema de «captación» de datos utilizado no puede revestir, como se infiere de la propia expresión citada, un carácter indiscriminado y no selectivo o, lo que es lo mismo, de total extensión y comprensión de la multitud de usuarios del servicio prestado por la empresa requerida.*

*(...)*

*El TS, desestimó el recurso de casación presentado contra la Sentencia de instancia, confirmando la misma, en base a los siguientes fundamentos de derecho, que por su claridad y contundencia, así como similitud con el expediente que estamos analizando, considera esta Sala conveniente reproducir:*

*"A) Carece de predicamento lo argüido por el Abogado del Estado respecto a la existencia de verdadera trascendencia tributaria en los datos, informes y antecedentes que han sido objeto del requerimiento de información, pues, en el caso de autos, por muy motivado formalmente, ex post facto, que esté el mismo (lo que no implica que también lo esté materialmente -en cuanto el informe obrante al respecto en el expediente no es, en realidad, más que una redundancia y una tautología-), el requerimiento no deja de ser excesivamente indiscriminado, genérico y global, en relación con la totalidad de los usuarios, en*





R.G. 4059-14, 3872-15

el año 1991, del Servicio de Telefonía Móvil Automática (cuando tal Servicio acababa, prácticamente, de entrar en funciones, y cuando los titulares eran, entonces, 108.451 y sus facturaciones medias anual y mensual alcanzaban, respectivamente, las cifras de sólo 177.990 ptas. y 14.883 ptas.).

(...)

No cabe, pues, presumir tal trascendencia tributaria por el simple hecho de haberse solicitado la información (y, menos, en un caso como el presente, en que la misma intenta abarcar a todos los abonados y usuarios de un determinado Servicio, ninguna de cuyas contraprestaciones son, según lo probado, muestra palpable o indiciaria de una relevante capacidad económica o de una actividad económica encubierta), debiendo concurrir una justificación o motivo específicamente suficiente que fundamente el requerimiento de la información (justificación o motivo que, materialmente, aquí no concurre), pues conceptual el requisito legal de la trascendencia tributaria de forma abstracta o genérica equivaldría en la práctica a negar virtualidad a su exigencia, dado que difícilmente puede colegirse, en algún supuesto concreto de información, que sea, en todo caso y circunstancia, directa o indirectamente, tributariamente intrascendente (y procede, en consecuencia, declarar que la entidad interesada tiene derecho a no atender al requerimiento de información que le ha efectuado la AEAT).

El requerimiento de autos, que parece deberse a la mera comodidad de obtener una información omnisciente de los datos correspondientes a los usuarios del Servicio de Telefonía Móvil del año 1991, no deja de carecer de trascendencia tributaria, pues, frente al contenido del informe obrante en el expediente administrativo, la prueba practicada acredita que la citada información se está refiriendo a unos datos sin verdadero relieve económico (ni expreso ni encubierto). Y obvio es que, para tal fin, la Administración dispone de un amplio repertorio de actuaciones, que no son reconducibles al artículo 111 de la LGT (so pena de convertir tal precepto en una vía para conseguir una omnisciencia fiscal absoluta).

B) No se ha vulnerado, en la sentencia de instancia, el artículo 140.1 d) de la LGT, porque en él se obliga a que las actuaciones que lleve a cabo la Inspección de los Tributos han de estar directa o indirectamente encaminadas a la aplicación de los tributos, y es claro que, en el caso de autos, tal precepto, relacionado con el 111 del mismo texto legal, no es aplicable, tras el resultado de la prueba antes comentada, ante la total y absoluta ausencia de relevancia tributaria de los datos requeridos y obtenidos [cuando es así, además, que el Abogado del Estado mantiene la infracción de dicho art. 140 d) de la LGT, en relación con el antes citado art. 37 del RD 939/1986, sin el debido apoyo argumental].

C) Ciertamente es, en principio, que la individualización del requerimiento se predica, generalmente, del sujeto requerido, que sí debe ser singular y determinado, y no de los terceros, pues el requerimiento tanto puede referirse a los datos que aquél posea de una persona determinada como a todos los que



posea de ciertas operaciones o de ciertos hechos que afecten a una pluralidad de terceros que se hayan relacionado con él, en su calidad de sujeto requerido (sometido al deber de colaboración).

*Pero ello no empece para que, en un caso como el aquí examinado, que se refiere, en definitiva, a una información de datos que no se sabe, en principio, si van a tener o no alguna aplicación en la exacción de unos tributos concretos y que se han revelado, además, como carentes de toda trascendencia tributaria, debemos concluir, en virtud de lo que hemos venido razonando, que la pluralidad de los abonados afectados, ascendentes a la cifra de 108.451 titulares, convierte la comentada individualización, por mor de la genericidad e indeterminación subjetiva en que la actividad del requerido se traduce y plasma, en una abstracción incompatible con lo exigido en el artículo 111.1 de la LGT, en cuanto que el sistema de «captación» de datos utilizado no puede revestir, como se infiere de la propia expresión citada, un carácter indiscriminado y no selectivo o, lo que es lo mismo, de total extensión y comprensión de la multitud de usuarios de un servicio prestado por la empresa requerida (doctrina esta que para nada contraría la reiteradamente mantenida por esta Sala en casos en que existían verdaderos supuestos de individualización del requerimiento).”*

Posteriormente, fueron objeto de revisión en esta vía económico administrativa otros requerimientos emitidos por la ONIF a esas mismas entidades, en los que, para acotar esa excesiva generalidad o abstracción que había llevado al TEAC a estimar, estableció un umbral cuantitativo consistente en que los usuarios hubieran realizado pagos a través de dicho sistema por importe total anual igual o superior a 30.000 euros.

Este TEAC confirmó estos requerimientos y desestimó las reclamaciones interpuestas, en sendas resoluciones de 10/09/2009 (RG. 7333/08 y RG. 7380/08).

**CUARTO:** En relación con la cuestión de la utilidad potencial o indirecta de la información recabada anticipábamos que el Tribunal Supremo ha fijado una jurisprudencia reciente a partir de la sentencia de 20 de octubre de 2014 (recurso 1414/2012), reiterada en las de 23 de octubre de 2014 (recurso 2182/2012) y 30 de abril de 2015 (recurso 1287/2012), que supera o, quizás mejor, matiza y ahonda los





R.G. 4059-14, 3872-15

pronunciamientos de ese mismo Alto Tribunal acerca del concepto jurídico indeterminado que nos ocupa, en sentencias de 2000 y 2003, citadas por el TEAR.

En estas recientes sentencias, el Alto Tribunal desestima los recursos de casación interpuestos por la Administración del Estado, en relación con requerimientos de información en los que se solicitaba a una entidad de tasación la totalidad de las tasaciones efectuadas en los años 2005 y 2006. La referida jurisprudencia trata de separarse de un supuesto en el que la trascendencia tributaria sí estaba justificado porque se trataba del valor de tasación de un inmueble individualizado, señalando el Tribunal Supremo que es indudable que una información sobre tasaciones inmobiliarias puede tener trascendencia tributaria pero otra cosa es que la tenga per se. Y en este extremo considera que no puede trasladarse la doctrina y conclusión sobre la "utilidad indirecta" mantenida por ese mismo Tribunal en relación con los requerimientos de información sobre cuentas bancarias dirigidos a una entidad financiera.

Entendemos que las manifestaciones del Tribunal Supremo que a continuación se extractan resultan de relevancia para la resolución del caso que aquí nos ocupa <sup>1</sup>:

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

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

<sup>1</sup> El subrayado es nuestro.



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

En efecto, la tasación de un inmueble, como es obvio, no siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal. Como explica gráficamente Ibertasa, S.A., en ocasiones la valoración de un inmueble no se pide por su propietario y en otras no está vinculada con una transacción económica y, aún estándolo, puede que no se haya consumado.

Hemos de rechazar, por ello, la idea-fuerza subyacente en el planteamiento de la Administración: cualquier dato económico tiene por sí mismo trascendencia tributaria; y hemos de hacer lo propio con toda interpretación de nuestra jurisprudencia que conduzca a ese desenlace.

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





R.G. 4059-14, 3872-15

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

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

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

Debemos corregir por ello ese pronunciamiento en cuanto que, en el último párrafo de su fundamento jurídico tercero, una vez reconocido en abstracto el carácter trascendente desde la perspectiva tributaria de la información requerida,



trae a colación la sentencia de 3 de noviembre de 2011 para afirmar que «requerimientos como el enjuiciado quedarían amparados directamente en la potestad y correlativa obligación, que se contiene en el apartado 1 del artículo 93», olvidando que la citada sentencia venía referida, precisamente, a un requerimiento de información sobre cuentas bancarias dirigido a una entidad financiera, datos que, como hemos apuntado, reúnen trascendencia tributaria per se, bastando entonces para motivar el requerimiento la mera mención de los elementos de información demandados y de las normas que fundamentan el requerimiento, a diferencia de lo que ocurría para los datos pedidos en aquel caso, idéntico al que aquí nos ocupa.

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

Finalmente, debemos subrayar que ni siquiera en aquella sentencia de 18 de octubre de 2012 aceptamos la equivalencia mimética entre datos económicos y datos con trascendencia tributaria, pues aludimos a «todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionados con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar, en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración». Formulación que evidencia la necesidad de explicar y justificar aquella interrelación y esta aptitud de los datos como indicios de capacidad económica, esto es, que pone de manifiesto la obligación de motivar la decisión».

Aplicando la doctrina del Tribunal Supremo al caso que nos ocupa, como se ha expuesto anteriormente, el presente requerimiento afecta a datos que, como indica dicho Tribunal, no se sabe, a priori, si van a tener o no incidencia en la aplicación de tributos concretos; dada la generalidad y globalidad con que se expresa no parece admisible presumir concurrente una relevancia implícita y prescinde de la fijación de umbral alguno por razón de importe satisfecho que pudiera considerarse representativo de determinada capacidad económica. En contra de lo que la jurisprudencia expuesta exige en estos casos, carece totalmente de justificación razonada





R.G. 4059-14, 3872-15

y razonable de la trascendencia tributaria; mas bien, está ayuno de explicación alguna, fuera de la fundamentación normativa.

No se aprecia que la relación de todos los alumnos matriculados, por cualquier concepto (grado, postgrado, curso de especialización, idioma o cualquier otro), tenga per se trascendencia tributaria, por lo que, en atención al criterio del Tribunal Supremo, sería necesario motivar el requerimiento con una justificación que pusiera de manifiesto la relación entre dichos datos y su aplicación en el concreto ámbito tributario para el que se solicitaron.

En el caso de que el requerimiento hubiera establecido algún límite o umbral cuantitativo o una selección de cursos o estudios con un coste especialmente cuantioso, que permitiese razonablemente afirmar que la información solicitada tenía relevancia económica y/o se hubiese limitado a solicitar la información relativa a aquellos clientes que hubiesen satisfecho sus pagos en efectivo, se hubiera podido apreciar ciertas circunstancias que justificasen una indirecta utilidad tributaria, bien indicando una potencial capacidad económica determinante de eventuales hechos imponible, bien apuntando, cuando menos, indicios de un potencial incumplimiento de obligaciones tributarias, en especial desde la limitación para este tipo de pagos establecida por la Ley 7/2012.

Es cierto que en la actividad de enseñanza no se dispone del modelo 347, de captación de información por suministro, pero ello no justifica, a juicio de este órgano revisor, que se emitan requerimientos generales y abstractos de información de datos sobre todas las personas, sin excepción, que utilizan servicios de cualquier tipo de la entidad requerida durante los tres ejercicios indicados. Con la emisión de requerimientos semejantes a otras entidades del sector se estaría definiendo un nuevo supuesto de deber general de información por suministro al margen de la necesaria habilitación normativa. Y no se percibe razón o motivo que pueda sugerir que en determinadas entidades mas que en otras se concentre un núcleo de consumidores de servicios con mayor incidencia de hechos imponible presuntamente no declarados. Y si la hubiera, habría de razonarse.



Así pues, la generalidad e indiscriminación del requerimiento, en el que se ha de dar la información de datos que en muchos casos carecerán de relevancia económica alguna y la ausencia total de justificación avalan no se compadece bien con los principios de proporcionalidad y de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales a que hace referencia el artículo 3.2 de la LGT.

En consecuencia, ha de estimarse la pretensión actora y anular los requerimientos impugnados.

Por todo lo cual,

Este Tribunal Económico Administrativo Central, resolviendo en Sala los presentes recursos de alzada, **ACUERDA: Estimarlos**, anulando las resoluciones recurridas y los requerimientos impugnados.

