



Roj: **STS 1810/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:1810**

Id Cendoj: **28079130022015100204**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/04/2015**

Nº de Recurso: **4495/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4679/2012,**
STS 1810/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintidós de Abril de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil SERVIRED, SOCIEDAD ESPAÑOLA DE MEDIOS DE PAGO S.A., representada por Procuradora y dirigida por Letrado, y estando promovido contra la sentencia de 22 de noviembre de 2012, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictada en el recurso núm. 441/2009 , sobre requerimiento de información de datos con trascendencia tributaria.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 18 de septiembre de 2008, notificado en 19 de septiembre de 2008, el Equipo Central de Información del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dirigió requerimiento a la entidad SERVIRED, al amparo de los artículos 93 , 94, 29.2.f) y 141.c) de la Ley 58/2003 , General Tributaria, para que en el plazo de un mes desde la recepción del requerimiento aportase determinada información de contenido económico con trascendencia tributaria, que resultaba necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tenían encomendadas los Servicios de Inspección de la AEAT.

De acuerdo con el citado requerimiento, se solicitaba a la entidad SERVIRED que "en relación con aquellas personas o entidades titulares de tarjetas de crédito y débito gestionadas por esa entidad" y que hayan realizado pagos a través de dicho sistema por importe total anual igual o superior a 30.000 euros (treinta mil), se hiciesen constar, para cada una de dichas personas o entidades, los siguientes datos relativos a los ejercicios 2006 y 2007:

- 1.- Identificación de las personas o entidades, la cual comprenderá apellidos y nombre o razón social y Número de Identificación Fiscal, o, en defecto de éste último, Número de Pasaporte o Número de identificación válido en su país de origen, así como la dirección que conste a los efectos de la operativa de dichas tarjetas.
- 2.- Numeración de la/s tarjeta/s de crédito y débito.
- 3.- Importe total anual de los pagos efectuados derivados de la utilización de las tarjetas de crédito y débito.
- 4.- Entidad/es financiera/s con la/s que opera el titular de la/s tarjetas/s en el sistema, según el Código de entidad asignado por el Banco de España. En el supuesto de tratarse de una entidad financiera no residente



en España se hará constar su razón social así como los dígitos del Código IBAN correspondientes a la entidad bancaria.

Esta información se presentará en soporte magnético, el cual se cumplimentará conforme al diseño informático que se indica a continuación(...)"

SEGUNDO.- Disconforme con el requerimiento recibido, SERVIRED promovió, en fecha 20 de octubre de 2008, *reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central*, mediante un escrito que había sido presentado en el Registro del Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, en el que hacía una serie de alegaciones, entre ellas que el requerimiento recibido hacía referencia a idéntica información que otro recibido en la misma fecha por la entidad SERVICIOS PARA MEDIOS DE PAGO S.A., SERMEPA, participada al 100% por SERVIRED.

Contra dicho requerimiento la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, el cual la estimó en fecha 8 de noviembre de 2007.

Emitido el correspondiente informe por el Equipo Central de Información, en fecha 28 de octubre de 2008, se notificó a la entidad, la puesta de manifiesto del expediente administrativo, presentando, con fecha 20 de diciembre de 2008 el correspondiente escrito de alegaciones, en virtud de lo dispuesto en el artículo 236 de la Ley 58/2003, en el que se ratificaba en las alegaciones vertidas con anterioridad, si bien precisaba que, en contra de lo expuesto en el Informe del Equipo Central de Información, el requerimiento impugnado y el anteriormente anulado por el TEAC, son sustancialmente idénticos.

En *resolución de 28 de septiembre de 2009* (R.G. 7343-08) el TEAC desestimó la reclamación, confirmando la legalidad del requerimiento emitido por el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

TERCERO.- Por la mercantil SERVIRED se interpuso *recurso contencioso-administrativo*, mediante escrito presentado el 7 de diciembre de 2009, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de septiembre de 2009, desestimatoria de la reclamación interpuesta en única instancia contra el requerimiento de información efectuado por el Equipo Central de Información de la ONIF del Departamento de Inspección de la AEAT.

Interpuesto el recurso ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en *sentencia de 22 de noviembre de 2012*, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. M^a Rocío Sampere Meneses, en nombre y representación de la entidad mercantil SERVIRED, SOCIEDAD ESPAÑOLA DE MEDIOS DE PAGO S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de septiembre de 2009, desestimatoria de la reclamación contra el requerimiento de información del Equipo Central de Información de la ONIF del Departamento de Inspección de la AEAT, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición".

CUARTO.- Contra la citada sentencia la representación procesal de SERVIRED preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala y admitido en providencia de la Sección Primera de esta Sala de fecha 7 de marzo de 2013. Y formalizado por el Abogado del Estado, en representación de la Administración recurrida, su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 21 de abril de 2015 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación ordinario, interpuesto por la entidad SERVIRED, SOCIEDAD ESPAÑOLA DE MEDIOS DE PAGO S.A. la sentencia de 22 de noviembre de 2012 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 441/2009 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2009, desestimatoria de la reclamación interpuesta en única instancia por SERVIRED contra el requerimiento de información efectuado por el Equipo Central de Información de la ONIF del Departamento de Inspección de la AEAT, dirigido a la recurrente el 18 de septiembre de 2008, para la obtención de información en relación con aquellas personas o entidades titulares de tarjetas de crédito y débito



gestionadas por dicha entidad y que hayan realizado pagos a través de dicho sistema, por importe total anual igual o superior a 30.000 euros en los ejercicios 2006 y 2007.

SEGUNDO.- 1. La recurrente articula un primer motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por considerar que la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de recurso carece de motivación al no hacer referencia alguna a lo alegado por la recurrente en relación a su desconocimiento de la información requerida por la ONIF (alegación previa primera del escrito de formalización de demanda contencioso-administrativa).

En este sentido, la recurrente alega que ya expuso a la Audiencia Nacional que no participa ni tiene conocimiento en modo alguno de las transacciones realizadas por las personas o entidades titulares de crédito y débito, dado que no opera en el sistema a través del cual se realizan las operaciones. Por tanto, difícilmente puede aportar la información requerida por la ONIF.

2. De otra parte, y al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA invoca las siguientes infracciones del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia:

2.1. Infracción del artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "LGT"), en cuanto la información requerida debe estar "relacionada con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

2.2. Infracción del artículo 93.2 de la LGT, en cuanto este artículo exige que las obligaciones derivadas del artículo 93.1 de la LGT "deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria (...)".

2.3. Infracción del artículo 93.3 de la LGT, en cuanto éste exige un procedimiento especial que no se ha seguido en el presente caso.

2.4. Infracción del artículo 3.2 de la LGT, así como del artículo 34.1.k) de la LGT, ambos en relación con el artículo 93 de la LGT, atentando contra los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes.

2.5. Infracción del artículo 108.4 de la LGT, en cuanto este artículo presume que los datos incluidos en contestaciones a requerimientos de información del artículo 93 de la LGT son ciertos.

2.6. Infracción del artículo 49 del TFUE en relación con el artículo 116 del TFUE, en tanto que establece el derecho a la libertad de establecimiento.

2.7. Infracción del artículo 18 de la Constitución española, en cuanto a que no se está reconociendo la preeminencia del derecho a la intimidad y a la buena imagen sobre otros derechos como el deber de "contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica".

2.8. Infracción del artículo 9.3 de la Constitución española en relación, entre otros, con los artículos 24.2 y 103 de la misma, los artículos 54.1 y 62.1 de la LJCA y el artículo 29.2.f) de la LGT, en relación con la necesaria motivación de los actos administrativos y de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y la exigencia de trascendencia tributaria de la información a aportar a la Administración.

2.9. Infracción de la jurisprudencia aplicable para resolver la cuestión objeto de debate.

TERCERO.- 1. En el **primer motivo de casación** formulado al amparo del artículo 88.1.c) de la LJCA, dice la recurrente que la sentencia recurrida no hace referencia alguna a la alegación de la recurrente en la instancia (formulada en la alegación previa primera del escrito de formalización de la demanda), relativa a su desconocimiento de la información requerida por la ONIF ya que no participa ni tiene conocimiento en modo alguno de las transacciones realizadas por las personas o entidades titulares de crédito y débito.

La recurrente concluye que la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de recurso no hace referencia alguna a la alegación manifestada por SERVIREDA en su escrito de demanda. Es decir, la falta de motivación de la sentencia de la Audiencia Nacional deriva de la falta de pronunciamiento acerca de una alegación fundamental realizada por mi representada en el ejercicio de su derecho de defensa dada la imposibilidad material de cumplir el requerimiento de la ONIF al no disponer de la información requerida en el mismo.

2. Lo primero que hay que decir, en este primer motivo de casación, es que aunque la recurrente califica como falta de motivación de la sentencia, a lo que realmente se refiere es a la supuesta incongruencia por defecto de la sentencia recurrida.

Hemos de recordar que existe incongruencia cuando se produce una inadecuación entre el fallo o parte dispositiva de la sentencia y el petitum o los términos en los que las partes plantearon sus pretensiones. Al conceder más, menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre en las formas de incongruencia conocidas como ultra petita, cifra petita o extra petita partium (sentencias del Tribunal Constitucional 13/1



987, FJ 3°; 48/1 989, FJ 7°; 124/2000 , FJ 3°; 114/2003 , FJ 3°; 174/2004 , FJ 3°; 264/2005 , FJ 2°; 40/2006, FJ 2 °, y 44/2008 , FJ 2°, entre otras).

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

Ahora bien, la exigencia de congruencia opera con menor intensidad cuando, como en este caso ocurre, no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 , FJ 4°; 101/1 998, FJ 2°; y 132/1 999, FJ 4°).

El primer motivo del recurso no puede ser admitido.

CUARTO.- En relación con el motivo de casación articulado por la recurrente al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA por infracción del artículo 93.1 de la LGT , dice SERVIRED que la sentencia de la Audiencia Nacional parece considerar que la información que se le requirió se posee por razón de "las relaciones con los usuarios de las propias tarjetas". No obstante, parece olvidar que el artículo 93.1 de la LGT exige que esta información se deduzca, si no de las propias obligaciones tributarias de SERVIRED, de sus "relaciones económicas, profesionales o financieras" con otras personas, no teniendo SERVIRED ninguna relación de este tipo con los titulares de las tarjetas de crédito / débito.

1. El artículo 93.1 de la LGT establece en su párrafo primero una norma general por la cual "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".

Como hemos dicho en la sentencia de 20 de octubre de 2014 (casa. 1414/12 , FJ 2°), el apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003 , en su primer párrafo, establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes "con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas". Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la "colaboración social en la aplicación de los tributos" (epígrafe de la sección en la que se inserta el precepto), que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución , según precisó el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1984 . Puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos.

Este deber general, que objetivamente se refiere a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, desde un punto de vista subjetivo alcanza a todo sujeto de derecho respecto de sus propias obligaciones tributarias y, tratándose de las de otras personas, a quienes dispongan de elementos de información ajenos como consecuencia de sus "relaciones económicas, profesionales o financieras" con otras personas. El apartado 1 del artículo 93 particulariza la obligación, a título enunciativo, en los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta, las entidades que medien en el cobro de honorarios profesionales, de derechos derivados de la propiedad intelectual o de comisiones por operaciones en el mercado de capitales, así como, en particular, quienes sean depositarios de dinero en efectivo de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo [letras a), b) y c)].

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



De otro lado, se ha de tener presente que, como también hemos indicado en la referida sentencia de 20 de octubre de 2014 (casa. 1414/12 , FJ 2º), el deber general de colaboración social, con los ámbitos objetivo y subjetivo que acabamos de precisar, se encauza por dos vías, a las que alude el apartado 2 del artículo 93.

La primera consiste en la llamada "información por suministro", mediante la que, "con carácter general en la forma y en los plazos que reglamentariamente se determinen", los sujetos obligados a colaborar facilitan los datos precisos. Se trata de supuestos estandarizados y previamente contemplados, bien por las leyes reguladoras de cada tributo, bien por disposiciones reglamentarias de desarrollo, que pueden originar obligaciones ocasionales u otras de carácter regular y periódico (v.gr.: información sobre retenciones) A estos supuestos se refieren los artículos 31 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en los que, en particular, se disciplina la presentación de declaraciones informativas anuales por parte de las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como por las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria de 2003 (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.), relativas a sus operaciones con terceras personas. En esta categoría se incluyen también los supuestos de información sobre determinadas clases de operaciones, recogidos en los artículos 36 a 54 bis del citado Reglamento.

La segunda vía para recolectar datos con trascendencia tributaria consiste en la "información por captación", y es la propia de los requerimientos individualizados, "que pueden efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos".

Ambas modalidades forman parte de la que, en la sentencia de 19 de febrero de 2007 (casa. 3165/02 , FJ 3º), hemos llamado "información a priori", en cuya categoría habría de incluirse también la obtención por actuación directa de la Administración cerca de las empresas afectadas, en contraposición con la "información a posteriori", una vez iniciada la actuación inspectora, que contempla el artículo 93.3.

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

En otras palabras, sería contrario a la disciplina legal practicar un requerimiento individualizado de información para recabar la que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica; pero no lo es pedir los datos a personas que eventualmente pueden disponer de datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones tenidas con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que las relaciones fuentes de conocimiento sean de naturaleza económica, profesional o financiera.

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

Pero es que, además, por *Real Decreto 1/2010, de 8 de enero*, se incorporó al *Reglamento de Gestión e Inspección y Procedimientos Comunes (RD 1065/2007, de 27 de julio)*, el nuevo artículo 38 bis estableciendo una obligación general de información ("información por suministro") acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los empresarios y profesionales establecidos en España, que recae sobre las entidades bancarias o de crédito, así como sobre aquellas que, de acuerdo con la normativa vigente, prestan el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito. El deber se instrumentaliza mediante una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de tres mil euros. Y la declaración debe contener la identificación completa de los empresarios o profesionales, el número de comercio con el que operan en el sistema, el importe anual facturado, la identificación de las cuentas a través de las que se efectúan los cobros, así como cualquier otro dato relevantes al efecto para concretar la información y que se establezca en la orden ministerial que apruebe el modelo correspondiente. Y este



desarrollo reglamentario posterior se efectúa sobre la base de la misma cobertura legal que proporciona el texto del artículo 93 LGT .

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

SERVIRED pone a disposición de la sujetos vinculados negocialmente una estructura de relaciones jurídicas para asegurar el pago a través de tarjetas de crédito y débito en cualquier lugar con unas condiciones de seguridad y garantía.

Los sujetos vinculados son la entidad emisora de la tarjeta, su titular, la entidad adquirente o banco presentador y el establecimiento o comerciante adherido al sistema. SERVIRED carece de lazos contractuales con el titular de la tarjeta y el establecimiento adherido, que son los sujetos cuyos datos con trascendencia tributaria se reclaman.

El titular de la tarjeta compra bienes y servicios al comerciante adherido al sistema. La entidad emisora de la misma se relaciona con el titular cargando en su cuenta de crédito o débito el importe de la operación. Por su parte, la entidad adquirente se vincula con el comerciante adherido abonándole la suma correspondiente y cobrándole la comisión pactada. Pero en ningún momento, SERVIRED entabla relación directa con el titular de la tarjeta y el establecimiento o comerciante adherido.

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

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

QUINTO.- 1. El artículo 93.2 de la LGT establece que "las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen (información por suministro periódico), o mediante requerimiento individualizado de la Administración Tributaria (información por captación) que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos".

La sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida parece considerar que el requerimiento de información emitido por la ONIF cumple el requisito de individualización y, por tanto, la información no debía necesariamente requerirse, en aplicación del artículo 93.2 de la LGT , por vía reglamentaria.

La recurrente considera que el criterio sentado por la Audiencia Nacional no es acertado en este punto. Así, entiende que, por una parte, los requerimientos de información deben cumplir con el requisito de individualización y, por otra parte, que el hecho de que requerimiento de información haga referencia a un número considerable de personas y entidades o haga referencia indirecta a un gran número de transacciones que deberían procesarse para preparar la información a remitir y que la misma información haya sido requerida a otras entidades relacionadas con los servicios de medios de pago (4B, Euro 6000) implican que el requerimiento de información no es individualizado. Por tanto, entiende que la Audiencia Nacional debió sentenciar que el procedimiento seguido por la ONIF para la obtención de la información requerida no es el legalmente establecido, sino que dicha información debe requerirse por vía reglamentaria.

2. De acuerdo con los artículos 93 de la LGT y 30 del RD 1065/2007 que desarrolla el precepto anterior, la individualización se requiere, como dice el TEAC, en relación a la entidad a la que se dirige el requerimiento y no tanto al número de los datos a la misma solicitados. De tales datos, lo único que se exige por nuestra jurisprudencia y doctrina es que estén especificados y que sean conocidos por la requerida como consecuencia del ejercicio de su actividad.

En el mismo sentido se expresa el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que parece que viene a aclarar el contenido del artículo 93.2 de la LGT .

Así, el artículo 30.3 de dicho Real Decreto señala que:



"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".

Por lo tanto, ambos preceptos señalan que la individualización se requiere en relación a la entidad a la que se dirige el requerimiento y no tanto a los datos a la misma solicitados. De tales datos, lo único que se exige por nuestra jurisprudencia y doctrina es que estén especificados, y que sean conocidos por la requerida como consecuencia del ejercicio de su actividad. Así, en el supuesto que nos ocupa, los datos requeridos sí deben considerarse individualizados en cuanto que se especifica claramente el contenido de los mismos, así como el ámbito temporal.

Si bien, tal y como alega la recurrente, cabe entender que el resultado del requerimiento emitido será una pluralidad elevada de datos, no por ello debemos considerar que se está infringiendo el principio de proporcionalidad, ya que el mismo es un principio de carácter relativo que debe ser examinado en cada caso concreto, y teniendo en cuenta las características y condiciones de la entidad a la que se dirige el requerimiento.

Dadas las características, magnitud, así como importancia, y medios materiales y particularmente informáticos con los que cuenta la recurrente, se considera que el requerimiento de la ONIF, cumple con los requisitos exigidos por nuestra normativa aplicable, y específicamente, con el principio de proporcionalidad.

Llegados a este punto, se hace necesario reproducir el fundamento de derecho de derecho tercero de la *sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2000*, en el que señala que:

"Se ha utilizado correctamente el sistema de obtención de información consagrado en el artículo 111.2 de la Ley General Tributaria (LGT) y, además, el requerimiento efectuado por la Oficina Nacional de la Inspección reúne las condiciones y características necesarias para ser calificado –en contra del criterio de la entidad recurrente– de "individualizado". El citado artículo 111.2 de la LGT establece que "las obligaciones a que se refiere el apartado anterior -las de proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria- deberán cumplirse bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen". De dicho texto se infiere que la Administración puede utilizar dos medios de obtención de información, a saber, primero, imponiendo a ciertas personas en normas de carácter general la obligación de suministrar periódicamente los citados datos de trascendencia tributaria, y, segundo, requiriendo individualizadamente a alguna o algunas de tales personas a que proporcionen cierta y específica información de la clase mencionada. La segunda vía inquisitiva es la utilizada en el presente caso. Y la entidad recurrente viene obligada a proporcionar a la Administración los datos requeridos no porque exista una norma general que la constriña a facilitarlos siempre y de una forma periódica, sino porque en una fecha determinada recibió la comunicación de un acto administrativo específico, dirigido singularmente a ella, que le impuso de forma precisa la obligación de suministrar cierta y concreta información: y eso es, obviamente, un requerimiento individualizado. No existe en la LGT norma alguna que restrinja el concepto de "requerimiento individualizado" sólo a los supuestos en que el mismo se hace para averiguar datos de un sujeto pasivo determinado, sino que la individualización viene referida, amén de al contenido del requerimiento (que puede ser más o menos amplio, según las necesidades de información que tenga la Administración), al modo de operar ésta y a la singularidad del destinatario: es una decisión concreta de la Administración, expresada en un acto singular, y dirigida a una persona específica. Además, el deber general de información que, como medio legal para la efectiva realización del deber constitucional de colaboración en el sostenimiento de las cargas públicas mediante el pago de impuestos, está establecido en nuestro ordenamiento jurídico no puede quedar sin efecto por razones meramente instrumentales que, a mayor abundamiento, se encuentran reguladas (en el art. 111.2 de la LGT) de forma absolutamente alternativa y con tal amplitud que cabe afirmar que, sobre la base de los datos proporcionados por la llamada vía general de suministro, la Administración puede ulteriormente recabar datos concretos sobre un extremo determinado de la información ya facilitada u obtenida, siempre y cuando se cumplan los requisitos reglamentarios establecidos al efecto".

En su sentencia, el Tribunal Supremo concluye que: "Es evidente que el requerimiento practicado en el caso presente ha de calificarse, como hemos venido diciendo, de "individualizado" al estar dirigido a entidad concreta y solicitar los datos de trascendencia tributaria relativos a operaciones económicas específicas y determinadas".



Si bien la Administración tiene otros medios para obtener la información generalizada, mediante la aprobación de modelos específicos, y desarrollo reglamentario, no podemos considerar que se esté produciendo, con este tipo de requerimientos, una ampliación del contenido de los modelos de información anual aprobados por Órdenes Ministeriales.

Sobre esta cuestión, debemos tener en cuenta que el artículo 93.2 de la LGT , prevé dos canales o vías para la obtención de información por parte de la Administración Tributaria, a saber: a través de modelos exigidos con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado al obligado tributario.

Queda claro del mencionado precepto, que a través de los modelos normalizados y generalizados, sólo hay obligación de informar de aquellas operaciones que se prevén en los mismos. Sin embargo, cuando nos encontramos ante un requerimiento de carácter individualizado, la norma no impone límite alguno en cuanto a su contenido, ni exige que el mismo deba ser desarrollado reglamentariamente. Lo único exigido por nuestra normativa es que se cumplan los requisitos del artículo 93.1 de la LGT , y el requerimiento se efectúe en un momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos, lo cual se cumple en nuestro caso.

Confirmado el carácter de individualizado del requerimiento examinado, nos encontramos ante un supuesto del artículo 93.2 de la Ley 58/2003 , modalidad individualizada, por lo que no es necesario –concluye el TEAC– determinación reglamentaria, ni la aprobación alguna mediante Orden Ministerial, por lo que no supone una extensión vía requerimiento del contenido de los citados modelos.

Es por ello que debemos desestimar el presente motivo.

SEXTO.- El artículo 93.3 de la LGT regula las implicaciones del secreto bancario en referencia a la solicitud de información por parte de la Administración tributaria. Este apartado prevalece sobre la norma general de requerimiento de información establecida en el apartado primero del artículo 93 de la LGT , analizado hasta ahora, y establece unas garantías adicionales.

La sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida considera en su fundamento jurídico tercero que el "incumplimiento de los requisitos del apartado 3 del mencionado precepto (art. 93 de la LGT) deviene irrelevante para la pretensión ejercitada", por considerar que el requerimiento que nos ocupa quedaría amparado directamente en la potestad, y correlativa obligación, que se contiene "en el apartado 1 del mencionado artículo 93".

Al contrario que la Audiencia Nacional, entiende la recurrente que las formalidades exigidas en los párrafos 2 y 3 del artículo 93.3 de la LGT sí deben observarse, en la medida en que al solicitar información sobre las personas que hayan realizado pagos con tarjetas de crédito/débito por importe anual igual o superior a 30.000 euros, se hace referencia a información relativa a sistemas de medios de pago y a movimientos de cuentas corrientes, por lo que entiende SERVIRED que la Audiencia Nacional debió declarar ilegal el requerimiento realizado a SERVIRED por la ONIF en su sentencia ahora recurrida, por incumplir los requisitos del citado artículo 93.3 de la LGT .

La redacción del apartado 3 del artículo 93 de la LGT establece lo siguiente:

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".

Dicho precepto se encuentra desarrollado por el artículo 57 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el 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 el que se



recoge el procedimiento para realizar determinados requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, señalando su apartado primero lo siguiente:

"1. Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida.

Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.

La autorización habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos, y al nombre y apellidos o razón social o denominación completa de las personas o entidades y la identificación de las cuentas a las que se refieran el origen o destino de los movimientos, cheques u otras órdenes de cargo o abono, aun cuando dichos cheques u órdenes hubieran sido sustituidos o tuvieran origen en otros del mismo o diferente importe.

En el ámbito de competencias del Estado, la autorización a que se refiere el apartado anterior corresponderá al director de departamento o a los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que solicita la autorización".

Así, con carácter general, los Bancos y Entidades de Crédito están obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria a la Administración, si bien se prevé un procedimiento garantista en el apartado 3 del mencionado artículo 93 y en el artículo 57 del Reglamento que no afecta a todos los datos relativos a las operaciones activas y pasivas de los Bancos y las Entidades de Crédito, sino exclusivamente a los movimientos de dichas operaciones, y cuya finalidad no es otra que la de garantizar aquellos datos que afecten a la intimidad o la privacidad de las personas, cuando del conocimiento de los movimientos de las cuentas resulta el conocimiento de gastos, abonos personales etc.

Pues bien, el requerimiento objeto de discusión en el presente recurso no se refiere --como advierte el TEAC-- a ninguno de los datos que se incluyen en el párrafo segundo del artículo 93.3 de la LGT, por lo que no se hace necesario la autorización exigida en dicho precepto. No se trata de datos relativos a "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"; ni tampoco se trata de datos que puedan infringir el apartado quinto del mencionado artículo por atentar a la esfera de la intimidad personal de las personas.

Así, el referido precepto señala que *"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".*

Del contenido del requerimiento reproducido impugnado en la presente, se puede deducir claramente --concluye el TEAC-- que ninguno de los datos solicitados atentan a la intimidad o la esfera personal de los sujetos afectados; no se exigen información relativa a movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, de su debe y haber, su origen o destino por lo que no podemos considerar que se encuadre dentro del apartado tercero del artículo 93 de la LGT.

Como consecuencia de ello, el procedimiento a seguir por la Inspección no era el previsto en el artículo 57 del Reglamento de aplicación de los Tributos, sino el general que se contiene en el artículo 93.1 de la LGT, desestimando en este punto, las alegaciones presentadas por la entidad.

SÉPTIMO.- 1. El artículo 3.2 de la LGT establece que "la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales (...)". El principio de limitación de costes indirectos, además de en el artículo 3.2 de la LGT, se recoge para supuestos concretos, a lo largo del articulado de la LGT. Así, el artículo 34.1.k) recoge entre los derechos de los obligados tributarios el "derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria



que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

Dice la recurrente que la sentencia de la Audiencia Nacional parece tratar conjuntamente los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, unificándolos bajo el primero de ellos (principio de proporcionalidad), para concluir que considera que el requerimiento recibido por SERVIRED cumple estos requisitos. A estos efectos, la Audiencia Nacional no considera relevante que los costes de obtención de información serían mucho menores si la misma se requiriese, en caso de que fuese legalmente posible, a las entidades financieras, que son quienes tienen las relaciones económicas con los titulares de las tarjetas de crédito/débito y que el principio de eficacia implica que la información debe requerirse a quienes posean una mayor garantía de que la información que entregarían es cierta, certeza que, por desconocimiento, no puede garantizar mi representada.

La recurrente entiende que la Audiencia Nacional debería haber considerado que el requerimiento de información atenta contra los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, procediendo por tanto a declarar la ilegalidad del mencionado requerimiento. Así, el atentado contra estos principios se produce en la medida en que, en caso de poder obtener la información, los costes en que incurriría la que fuera filial 100% de SERVIRED (SERMEPA) en preparar la información requerida serían mucho mayores que los costes en que incurrirían aquellas entidades que tienen relaciones económicas con los titulares de las tarjetas de crédito/débito (las entidades financieras), en la medida en que fuese legalmente posible, y en la medida en que contrariamente a lo que sucedería si la información la entregasen las entidades financieras, SERVIRED por desconocimiento, no puede garantizar que la información que entregase fuese correcta.

2. A juicio de esta Sala no hay conculcación de los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes.

La falta de proporcionalidad que se aduce como motivo invalidatoria no pueden ser compartida desde el punto y hora en que se admite por la sentencia de instancia y por este Tribunal la concurrencia de trascendencia tributaria en el requerimiento objeto de verificación, exigencia que se erige en la única limitación al deber de colaboración estatuido, en términos de gran generalidad, en el artículo 93 de la vigente LGT . Como dice la sentencia recurrida, la queja relativa al incumplimiento de los requisitos del apartado 3 del mencionado precepto deviene irrelevante para la pretensión ejercitada, toda vez que el Tribunal Supremo hace descansar la legitimidad del requerimiento en el apartado 1 del mencionado artículo 93 LGT .

Tiene razón la sentencia recurrida cuando dice que el carácter masivo, indiscriminado o genérico del requerimiento no le hace incurrir en una prohibida falta de proporcionalidad, en tanto que existe correspondencia entre los medios empleados o exigidos y el fin propuesto, pues éste es ponderado por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo en términos de gran amplitud, siendo de añadir, en relación con esta cuestión, que ni la demanda ni el recurso de casación indican, para sustentar el motivo, qué otros medios serían idóneos, de forma preferente, para lograr el mismo objetivo de obtención de información, pues si por ello se refieren a la denunciada infracción de los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, que se articula en el motivo de casación que nos ocupa, no puede ser atendido dicho motivo, que encierra la cuestión relativa, no tanto al contenido del requerimiento, en sí mismo considerado, sino a la idoneidad de su destinatario, por alusión a los requerimientos individualizados de información como forma que deben adoptar necesariamente los referidos a operaciones financieras, activas o pasivas, pues el requerimiento que ahora se enjuicia, quedaría amparado directamente en la potestad, y correlativa obligación, que contiene el artículo 93.1 LGT , que define la obligación general de facilitar información en unos términos que, según la mencionada jurisprudencia y en atención a la finalidad de obtener información relevante a efectos tributarios, permiten amparar todo requerimiento que afecte a datos de contenido económico o 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.

OCTAVO.- 1. La recurrente sostiene que el requerimiento de información emitido por la ONIF atenta contra el artículo 108.4 de la LGT .

SERVIRED recuerda que el artículo 108.4 de la LGT establece que *"los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario (en este caso un titular de una tarjeta) alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante (en este caso a mi representada) que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas"*.



Este artículo establece una presunción de certeza de los datos que SERVIRED pudiese aportar en su caso a la ONIF en contestación al requerimiento recibido.

La Audiencia Nacional manifiesta que "lo relevante es la trascendencia tributaria de la información requerida, así como la posesión de esta información por parte de su destinatario, que es cuestión de hecho no sólo no debatida sino abiertamente aceptada (...)".

En esta aseveración la Audiencia Nacional no parece tener en cuenta --dice la recurrente-- el hecho de que SERVIRED no puede garantizar que los datos que aporte vayan a ser correctos pues al ser requerida SERVIRED para que aporte la información de aquellos titulares que haya realizado transacciones por importe global anual superior a 30.000 euros, así como el importe de sus transacciones en ese caso, la veracidad de la información que en su caso aportase quedaría en entredicho, ya que SERVIRED desconoce la información requerida puesto que no participa ni tiene conocimiento en modo alguno de las transacciones realizadas por las personas o entidades titulares de las tarjetas de crédito y débito, dado que no opera en el sistema a través del cual se realizan las operaciones. Al requerirle que aporte una información de cuya veracidad ni siquiera ella se puede comprometer a garantizar, atenta contra el mencionado artículo 108.4 de la LGT y conlleva la pérdida de trascendencia tributaria que la información pudiera tener, ya que no puede tener trascendencia tributaria aquella información sobre la que la entidad que la proporciona no puede garantizar su veracidad.

2. La Sala entiende, como el Abogado del Estado, que no es de aplicación al caso el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria sobre presunción de veracidad de los datos incluidos en las contestaciones y ello porque se trata de una presunción iuris tantum, que, según dice la propia norma, debe ser contrastada; y también porque lo que se requiere es que se aporte la información que pueda razonablemente aportarse, no que se declare que se tiene información de todas las transacciones efectivamente realizadas.

NOVENO.- 1. Dice la recurrente que el requerimiento de información emitido por la ONIF atenta contra el Derecho de la Unión Europea.

La sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida parece no haber tenido en cuenta --según la recurrente-- lo dispuesto por el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (art. 43 del antiguo Tratado de la Comunidad Europea), en relación con el artículo 116 del propio Tratado (art. 96 del antiguo Tratado de la Comunidad Europea), en tanto que establece el derecho a la libertad de establecimiento, quedando prohibidas las restricciones al mismo.

El artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece en sus dos primeros párrafos lo siguiente:

"En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro".

La información únicamente se requirió, por parte de la ONIF, a operadores nacionales y no a otros operadores de la Unión Europea no establecidos en España. SERVIRED entiende que el hecho de que pudiera requerirse la información recogida en el requerimiento de la ONIF únicamente a los operadores establecidos en España y de que por el mero establecimiento en España de operadores de un país miembro de la Unión Europea se les pudiera requerir esta información, asimismo, a estos últimos, atenta contra el derecho de establecimiento, en tanto en cuanto pudiera conllevar que operadores de la Unión Europea decidieran no establecerse en España, con la mera finalidad de evitar este control de los titulares de tarjetas, y esta normativa atentaría contra los operadores de uno de los Estados miembros, España.

Este atentado contra la libertad de establecimiento se ve reforzado por la Directiva 2011/161UE 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 (DOUE L 64 de marzo), por el procedimiento que la misma establece para el requerimiento de información.

Dado el carácter controvertido de las cuestiones tratadas en la presente litis SERVIRED solicita de este Tribunal que plantee una Cuestión Prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud de lo establecido en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con el objeto de que se realice una interpretación razonable de los artículos mencionados en el asunto recurrido.

2. Esta Sala entiende que no hay vulneración de los preceptos que se invocan del Tratado de la Unión Europea ni infracción del derecho a la libertad de establecimiento.



La eventual infracción del Derecho Comunitario que se alega no revela otra cosa, como dice la sentencia de instancia, que una denuncia planteada en términos hipotéticos, con referencia a proyectos de Directivas posteriores al requerimiento efectuado –al margen de los periodos de incorporación a nuestro ordenamiento interno– sin que se haya configurado el motivo de nulidad con sustento en una realidad tangible y no meramente hipotética o potencial acerca de la posible deslocalización de las operadoras españolas, ni haya razones para sugerir una diferencia de trato con respecto a las operadoras extranjeras o una infracción de los artículos 43 y 96 del Tratado de la Comunidad Europea. Si el Tribunal Supremo, como última instancia judicial española, no ha juzgado necesario el planteamiento de la cuestión prejudicial, en presencia de las mismas normas y respecto a un requerimiento idéntico al que ahora vemos, no es pertinente adoptar esa iniciativa procesal de reenvío al TJUE.

DÉCIMO.- Dice la recurrente que la comunicación de los datos requeridos por parte de SERVIRED atentaría contra el derecho de intimidad de los titulares de las tarjetas de crédito/débito. Asimismo ésta comunicación atentaría contra el derecho a la propia imagen y el derecho al honor, recogidos ambos en el artículo 18 de la Constitución española .

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

El mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 CE , donde se establece el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, y del que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco.

La amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado hacen que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta de la carga fiscal, ya que las sumas que unos no paguen debiendo hacerlo, tendrán que ser afrontadas por otros con más espíritu cívico y con menos capacidad de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incomoda y molesta (STC 50/1 995).

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

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

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

UNDÉCIMO.- 1. La sentencia recurrida de la Audiencia Nacional considera que el requerimiento de información emitido por la ONIF está suficientemente motivado. La recurrente entiende que el requerimiento de información emitido por la ONIF no ha motivado por qué tiene trascendencia tributaria la información requerida sobre las personas o entidades titulares de tarjetas de crédito y débito que gestionaba la recurrente y que hayan realizado pagos a través de dicho sistema por importe anual igual o superior a 30.000 euros. Por eso considera que el requerimiento de información emitido por la ONIF adolece de falta de motivación, al no informar sobre la "trascendencia tributaria" que tiene la información requerida.



2. En relación a la posible falta de trascendencia tributaria de la información requerida, debe señalarse que, en relación al contenido y alcance del concepto de trascendencia tributaria 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. Y naturalmente, aunque no se formule expresamente en este tema, la Administración habrá de atemperar el requerimiento de información al principio de proporcionalidad (tercera acotación) que irradia sobre toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos, siendo muestra nuestra sentencia de 24 de julio de 1999 , al afirmar que están proscritas las ingerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria. La exigencia, por tanto, debe estar atemperada por lo necesario para la gestión e inspección tributarias. Posteriormente al inicio de las actuaciones administrativas que han dado lugar al presente litigio, alcanzará a precisar este deber el artículo 113 de la LGT , en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio –que se cita como simple referencia y no por su vigencia en el supuesto–, 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) 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 imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas (en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 rec. casa. 1320/2002)".

"En relación con la trascendencia tributaria de la información requerida también se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 19 de junio de 2009 (rec. casa. núm. 898/2003), al señalar que "sobre el significado y alcance de este concepto jurídico indeterminado, la STS de 3/2/01 precisa 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 a la comprobación e investigación de una determinada relación tributada, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos" (Tercero; en el mismo sentido, entre otras, sentencias de 3 de diciembre de 2009 (rec. casa. núm. 3055/2004), FD Tercero; y de 12 de marzo de 2009 (rec. casa. núm. 4549/2004), FD Tercero".

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.

Sin duda estas consideraciones están latentes en el artículo 30 del RGPGIT cuando en su apartado 3, último párrafo, dice que "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 éste".

Pues bien, en el caso que nos ocupa, examinado el requerimiento de información impugnado, se observa que ha sido formulado sobre datos concretos que pueden estar en posesión de la recurrente, que derivan de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, en cuanto se refieren a las tarjetas de crédito o débito gestionadas por el requerido, debiendo apreciarse la trascendencia tributaria respecto a terceros de los datos requeridos, por cuanto son datos que pueden ser útiles a la Administración para una adecuada gestión de los tributos o en actuaciones de comprobación e investigación, estando los datos solicitados relacionados directa o indirectamente con operaciones de un evidente contenido económico, y debe por tanto apreciarse su trascendencia tributaria.

3. En cuanto a la existencia de un posible defecto de motivación en el requerimiento emitido, debe señalarse, con el TEAC, que no puede apreciarse tal defecto en cuanto a la motivación del acto impugnado, pues el requerimiento de información, emitido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley General Tributaria, constituye un acto administrativo con entidad propia, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de relaciones económicas con terceros establecido en el citado artículo.

La solicitud de información no puede encuadrarse entre los actos que limitan derechos subjetivos, sino que define una obligación de hacer, de forma que el propio requerimiento se convierte en acto declarativo de esa obligación de informar, por lo que ha de entenderse como suficiente motivación del acto, la cita, en el requerimiento, de las normas que fundamentan jurídicamente la obligación de hacer que constituye el objeto del requerimiento, siendo obligación principal y autónoma cuyo cumplimiento no está condicionado a cualquier otro procedimiento tributario, en que pueda surtir efecto la información solicitada, debiendo concluirse que el recurrente está obligado a cumplir este requerimiento individualizado, con independencia del cumplimiento del deber general de aportar o suministrar información con carácter general y periódico, según los modelos de declaración relativa a resúmenes anuales de información que proceda en cada caso.

Así, el artículo 93 de la LGT establece el requisito de la trascendencia tributaria al regular la obligación de aportar informaciones o datos a la Hacienda Pública, siendo evidente que 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. Pero, 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 pudiera irradiar por sí sola. Por otra parte hay supuestos, en que aquella trascendencia no resulta ostensiblemente del expediente y en tal caso sí es exigible que en él conste su justificación expresa, para que el requisito legal quede cumplido".

Pues bien, una vez hecha esta distinción resulta que en este caso estamos ante el primero de los supuestos indicados, ya que la Administración solicita información respecto de titulares de tarjetas de crédito o débito gestionadas por el requerido con pagos a través de las mismas por importe anual igual o superior a 30.000 euros. En definitiva, se solicita información respecto de algo cuya trascendencia tributaria es tan evidente, que no es necesaria la justificación expresa de la relevancia fiscal de los datos, porque resulta de la naturaleza misma de estos.

Por otra parte la sentencia de 2 de junio de 2003 de este Tribunal Supremo ha señalado también en este sentido que "la obligación de cumplir el requerimiento debe motivarse mediante la exposición de los preceptos legales y reglamentarios en que se ampara, y por ello es suficiente alegar como motivación su subsunción en el artículo 111 de la LGT, lo cual lleva al requerido a saber que la Administración considera que los datos que pide tienen trascendencia tributaria, y que no vulneran los límites legales (confidencialidad, secreto profesional, etc.) que deben respetarse".

Pero además, en la misma sentencia, determinó que "en cambio, la "finalidad" concreta del requerimiento puede, dadas sus circunstancias, ser absolutamente reservada o por el contrario, si la Unidad Central de Información así lo estimase, puede perfectamente citar el sujeto pasivo involucrado, el impuesto y ejercicio de que se trate, e incluso el concepto específico para el que se pide, como puede ser la base imponible, la valoración de ciertos bienes, la deducción por inversiones, etc., pero lo que es incuestionable es que la Administración Tributaria no está obligada jurídicamente a exponer, formando parte de la motivación del requerimiento, la finalidad concreta del mismo".



Por todo ello la Sala aprecia que la información solicitada se adapta al espíritu y finalidad de lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley General Tributaria, estando el requerimiento suficientemente motivado e identificada la información solicitada, la cual por su naturaleza, es de suficiente y clara trascendencia tributaria, tal y como se establece en el mencionado precepto legal.

DUODÉCIMO.- 1. La recurrente alega, finalmente, al amparo de lo previsto en el apartado d) del artículo 88.1 de la LJCA, que la sentencia recurrida vulnera la doctrina jurisprudencia.

Los pronunciamientos judiciales que la sentencia recurrida considera vulnerados son la sentencia de este Tribunal Supremo de fecha 12 de noviembre de 2003 y las sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de marzo y 4 de abril de 2012.

2. Frente a los precedentes jurisprudenciales que invoca la recurrente, es de señalar que la posición que aquí se mantiene está en la línea de la más reciente jurisprudencia de esta Sala representada por las sentencias de 3 de noviembre de 2011 (casa. 2117/2009), 15 de diciembre de 2014 (casa. 3565/2012) y dos sentencias de 18 de febrero de 2015 (casaciones 3479/2012 y 4062/2012).

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

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que, rechazando los motivos de casación aducidos, debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación número **4495/2012**, interpuesto por SERVIRED SOCIEDAD ESPAÑOLA DE MEDIOS DE PAGO S.A., contra la sentencia dictada el 22 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 441/2009, sentencia que confirmamos, con imposición de las costas causadas a dicha parte recurrente. Si bien, conforme se señala en último de los fundamentos jurídicos, se limita la cuantía máxima de aquéllas a la cifra de 8.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Angel Agualló Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

FECHA:22/04/2015

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formulan los magistrados don Joaquin Huelin Martinez de Velasco y don Jose Antonio Montero Fernandez a la sentencia dictada el 22 de abril de 2015, en el recurso de casación 4495/12, interpuesto por Servired, Sociedad Española de Medios de Pago, S.A., contra la sentencia que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 22 de noviembre de 2012, en el recurso contencioso-administrativo 441/09.

ÚNICO .- Se suscitan en este recurso de casación cuestiones que fueron abordadas en la sentencia de 15 de diciembre de 2014, dictada en el recurso de casación 3565/12, interpuesto por Sistema 4B, S.A., contra la sentencia que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 12 de julio de 2012, en el recurso contencioso-administrativo 354/09.

No compartimos la solución que se da ahora a las mismas en la decisión mayoritaria, ni la respuesta que la fundamenta, solución y respuesta que vienen a reiterar las entonces suministradas. Por ello, nos remitimos al voto particular que, con fecha 15 de diciembre de 2014, formulamos a aquel pronunciamiento, dándolo aquí por reproducido en su totalidad.



Dado en Madrid, a veintidós de abril de dos mil quince.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ