

Artículos

REQUERIMIENTOS INDIVIDUALIZADOS DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. ALGUNOS APUNTES SOBRE EL ESTADO DE LA CUESTIÓN Y CONSIDERACIONES CRÍTICAS PARA SU REVISIÓN

Gloria Marín Benítez y Miguel Cremades Schulz

Abogados del Área de Tributario de Uría Menéndez (Madrid)

Requerimientos individualizados de información en materia tributaria. Algunos apuntes sobre el estado de la cuestión y consideraciones críticas para su revisión

Los requerimientos individualizados de información en materia tributaria son la forma de encauzar las obligaciones de información por captación cuando las obligaciones por suministro resultan insuficientes para que la Administración pueda desempeñar su función.

Tras delimitar el objeto de estudio (apartado 1), el presente trabajo aborda el estado de la cuestión sobre la regulación y aplicación de estos requerimientos en nuestro ordenamiento. En primer lugar, se analiza el objeto del requerimiento, con especial atención a los elementos que permiten delimitar la información susceptible de ser requerida (apartado 1.1). En segundo lugar, se analizan los sujetos a los que puede imponerse esta obligación y los límites que permiten sustraerse a ella, tanto los de carácter territorial como los derivados del respeto a derechos fundamentales que pueden verse afectados por ella, incluido el deber de confidencialidad que ciertos sujetos tienen respecto de la información que les facilitan sus clientes (apartado 1.2). En tercer lugar, se revisan los aspectos procesales del requerimiento: el momento y marco procedimental en que puede prac-

ticarse, la competencia e iniciativa para su emisión, su contenido mínimo y la motivación exigible, la forma y plazo de evacuación —con especial referencia a la problemática de la comparecencia personal— y el régimen de impugnación y suspensión (apartado 1.3).

Analizado el estado de la cuestión, el trabajo concluye con cinco consideraciones críticas para su revisión (apartado 2).

PALABRAS CLAVE:

Requerimientos de información; Trascendencia tributaria; Secreto profesional; Due diligence, Principio de proporcionalidad.

Individualised tax information requests: the current legal framework and critical reflections on its reform

Individualised information requests are the mechanism through which tax authorities obtain information when general reporting obligations are insufficient to enable them to carry out their functions.

After defining the scope of the analysis (section 1), this article examines the legal framework governing individualised tax information requests in Spain. First, it analyses the subject matter of such requests, paying particular attention to the criteria determining the information that may be required (section 1.1). Second, it examines the persons on whom this obligation may be imposed and its limits, including both territorial constraints and those arising from the protection of fundamental rights, including the duty of confidentiality of certain professionals with respect to information entrusted to them by their clients (section 1.2). Third, it considers the procedural aspects of the requests, including the stage and procedural framework within which they may be issued, the authorities empowered to issue them and the initiative for doing so, the minimum content and reasoning required, the manner and time limits for compliance — with particular reference to the issue of appearing in person — and the rules governing challenges and suspension (section 1.3).

The article concludes with five critical observations on the reform of this legal framework (section 2).

KEYWORDS:

information requests; tax relevance; legal professional privilege; due diligence; principle of proportionality.

FECHA DE RECEPCIÓN: 11-06-2026

FECHA DE ACEPTACIÓN: 15-06-2026

Marín Benítez, Gloria; Cremades Schulz, Miguel (2026). Requerimientos individualizados de información en materia tributaria. Algunos apuntes sobre el estado de la cuestión y consideraciones críticas para su revisión. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 70, pp. 15-36 (ISSN: 1578-956X).

1. Introducción

Para el cumplimiento de las funciones que el ordenamiento le encomienda, la Administración tributaria debe tener acceso a fuentes de información sobre las rentas, el patrimonio y, en general, todos los elementos relevantes para determinar el *an* y el *quantum* de las obligaciones tributarias de los llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta es la justificación esencial de las obligaciones de información que la normativa tributaria (arts. 93 y 94 de la LGT¹,

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

capítulo V del título I del RGAT²) impone a los particulares y a determinados funcionarios públicos y autoridades.

En esas obligaciones de información, es clásica la distinción entre las que lo son *por suministro* —esto es, obligaciones de declaración periódica que se imponen legalmente y se concretan por orden ministerial sobre una colectividad de personas— y las que lo son *por captación* —consecuencia de un acto administrativo que adopta la forma de requerimiento para la obtención de información de un concreto obligado tributario—. Cabe plantear así si la forma de imponer la obligación —acto normativo o administrativo— es la única diferencia entre ambos tipos de obligaciones o si existe algo en la naturaleza y el tipo de información requerida, o en el uso que la Administración pretenda darle, o quizá en los sujetos que pueden verse afectados por ella, que determine la preferencia de una modalidad sobre la otra.

La sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.^a, Sección 2.^a, de 13 de noviembre de 2018 (RCA 620/2017, pareció apuntar al uso esperable de la información requerida como criterio delimitador entre ambos tipos de obligaciones informativas cuando afirmó que *“la información por suministro es el medio natural para las tareas de prospección, mientras que la información por captación es el cauce ordinario para constatar los indicios de posibles incumplimientos que hayan llegado a la Administración tributaria”*. Esta reflexión le llevó a estimar el recurso del Consejo General de la Abogacía contra un acuerdo de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial que avalaba la cesión a la Administración tributaria, en cumplimiento de un requerimiento de información, de los datos relativos a la intervención de abogados y procuradores en *todos* los procedimientos judiciales de 2014, 2015 y 2016, por entender que los requerimientos de información deben *“hacer visible que la selección del profesional cuya actividad va a ser objeto de un requerimiento de información se ajusta a pautas de objetividad”*, y esa justificación decae ante requerimientos indiscriminados de este tipo³.

Dicho esto, el pasado fue testigo de una práctica que, con algunas excepciones, admitió el uso de los requerimientos de información con una función prospectiva⁴. Se trataba de requerimientos

2 Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1067/2007, de 27 de julio.

3 Parecería así que son razones relacionadas con el principio de igualdad ante la ley las que limitan la posibilidad de utilizar los requerimientos individualizados de información con una función prospectiva. En efecto, la quiebra que este instrumento introduce en el principio de igualdad resulta difícilmente justificable. Habida cuenta de que los requerimientos de información exigen a sus destinatarios la dedicación de recursos materiales y temporales para darles cumplimiento, esa carga que se impone a unos particulares y no a otros puede explicarse fácilmente cuando existe alguna razón *ratione personae* —alguna relación entre el requerido y el contribuyente que se quiere comprobar— que justifique por qué la Administración considera necesaria la concreta colaboración del primero frente a la que eventualmente podrían prestar otros particulares. Cuando la función que cumple el requerimiento es solamente prospectiva, esa justificación *ratione personae* decae y, con ello, el tratamiento desigual deja de estar justificado.

4 Entre las excepciones, pueden citarse las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2003 (ROJ 7102/2003) y de 6 de febrero de 2007 (ROJ 1260/2007). La primera confirma la anulación del requerimiento dirigido a una compañía de telefonía móvil para que aportara una relación nominal de todos los abonados al servicio en un determinado ejercicio, con indicación, respecto de cada uno de ellos, de sus apellidos, nombre o razón social, DNI o CIF, domicilio completo y facturación anual, así como, si alguno de esos datos hubiera sido incluido previamente en el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceros, copia de dicha declaración. La segunda confirma la anulación del requerimiento dirigido a una entidad de crédito para que aportara movimientos relativos a cuentas corrientes, depósitos, préstamos y créditos, clases de activos, fechas, importes, medios de pago (cheques/cuentas), identificación de cheques o cuentas y, en su caso, de los titulares reales. En ambos casos, el Tribunal Supremo entendió que los requerimientos eran indiscriminados y genéricos. En el primero, consideró que el requerimiento carecía de trascendencia tributaria materialmente justificada y no respetaba la exigencia de individualización propia de la captación de datos del entonces vigente artículo 111 de la LGT de 1963. En el segundo, apreció que no se habían respetado las garantías reforzadas de los requerimientos individualizados dirigidos a entidades bancarias, en particular la autorización previa y la estricta individualización de la operación, el periodo y las personas afectadas.

dirigidos a un número considerable o representativo, pero quizá no exhaustivo, de entidades que operaban en un determinado mercado o sector —v. gr., financiero o inmobiliario— en los que se solicitaba cuantiosa información sobre su actividad —v. gr., relación de cuentas en las que la suma de apuntes de haber superase un umbral determinado, con indicación para cada cuenta del titular y del importe en el primer caso⁵, o relación de inmuebles ofertados, con identificación del titular, ubicación, superficie y precio de venta, en el segundo⁶— para, a partir de su análisis, poder seleccionar a aquellos de sus clientes cuya situación tributaria, a la luz de la información recabada, ameritaba ser objeto de un procedimiento de investigación o comprobación tributaria.

Sea porque se entendió que ese uso prospectivo de los requerimientos de información infringía el principio de proporcionalidad, sea porque esa es la tendencia impuesta por las iniciativas en materia tributaria promovidas por la Unión Europea o por la OCDE, el caso es que las obligaciones de información por suministro, que quedan al margen de este trabajo, no han hecho más que crecer en los últimos tiempos⁷, sin que ello haya aminorado el uso administrativo de los requerimientos de información ni —lo que parece más llamativo— haya acotado el marco jurídico en el que pueden legítimamente desenvolverse.

De hecho, si, en su concepción inicial bajo la LGT de 1963⁸, este tipo de actos administrativos estaba puesto al servicio de la comprobación de las obligaciones tributarias de terceros —ya fuera con funciones de selección, ya fuera con funciones de comprobación *stricto sensu* del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes ya seleccionados—, con la vigente LGT se puso también al servicio de la comprobación de las obligaciones tributarias del propio requerido, al margen, según precisó el artículo 30.3 del RGAT, de un procedimiento de comprobación. De esta forma, el procedimiento de comprobación no debería entenderse iniciado con el requerimiento de información de las propias obligaciones tributarias del requerido. A la vista de esta configuración normativa, cabría incluso plantearse si el régimen legal vigente incurre o puede propiciar prácticas que incurran en desviación de poder, al permitir la utilización de una potestad administrativa para fines distintos de los previstos por el ordenamiento jurídico.

En las líneas que siguen nos proponemos revisar el estado de la cuestión de los requerimientos individualizados de información, para identificar aquellas cuestiones conflictivas que suscita su aplicación forense y formular alguna reflexión crítica de cara a su revisión.

5 SSTS de 3 de noviembre de 2011 (ROJ 7798/2011), 28 de noviembre de 2013 (ROJ 6042/2013), 7 de febrero de 2014 (ROJ 412/2014) o 17 de marzo de 2014 (ROJ 1055/2014).

6 Confirma la validez del requerimiento la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2012 (ROJ 6980/2012); lo anulan, en cambio, con votos particulares, las sentencias de 20 de octubre de 2014 (ROJ 4375/2014) y 22 de enero de 2015 (ROJ 242/2015).

7 Son ejemplo de estas nuevas obligaciones informativas, las relativas a la DAC6 (DA 23.ª LGT; arts. 45-49 bis RGAT); el informe país por país (art. 13.4 RIS), las relativas a la DAC7 (DA 25.ª LGT; art. 54 ter RGAT); las relativas a los mecanismos de elusión del CRS y estructuras extraterritoriales opacas (art. 49 ter RGAT); las relativas a monedas virtuales (apdos. 6 y 7, DA 13.ª LIRPF; arts. 39 bis y 39 ter RGAT; DA 18.ª LGT, art. 42 quarter RGAT); y las relativas a la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (art. 54 ter RGAT).

8 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2. El estado de la cuestión

2.1. Marco jurídico aplicable

Hemos señalado que el marco normativo de los requerimientos de información viene establecido esencialmente en los artículos 93 y 94 de la vigente LGT y en los preceptos que integran el capítulo V del título I del RGAT. Añadimos ahora que, como actos administrativos que son, quedan también sujetos a lo que dispone el artículo 3.2 LGT cuando afirma 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 y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios"*.

El principio de proporcionalidad y el respeto a los derechos individuales de los obligados tributarios forman parte también, por tanto, del marco normativo que los requerimientos de información deben respetar.

2.2. Objeto del requerimiento: la información requerida

Bajo el epígrafe "Obligaciones de información", el artículo 93 de la LGT establece, en su apartado 1, el deber que recae sobre toda persona —física o jurídica, pública o privada—, así como sobre las entidades en atribución de rentas del artículo 35.4 de la LGT, de 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"*.

- i. *La trascendencia tributaria*: En su configuración legal, la obligación de informar viene limitada por la trascendencia tributaria que han de revestir los datos, informes, antecedentes y justificantes objeto de requerimiento. Por tanto, no hay ninguna obligación —o, al menos, no la hay en la literalidad de la ley— de proporcionar a la Administración tributaria información que carezca de ella.

En cuanto al concepto de *trascendencia tributaria* como delimitador de la información que puede ser requerida, nuestra jurisprudencia ha entendido que la tiene todo lo que es *útil* para que la Administración tributaria pueda desarrollar sus funciones. Así, el Tribunal Supremo STS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, de 12 de noviembre de 2023, RC 1320/2022, definió la trascendencia como *"la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley"*. Afirmó entonces también que *"esa utilidad puede ser 'directa' (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o 'indirecta' (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para*

guiar después la labor inspectora —que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible— hacia ciertas y determinadas personas)”⁹.

Se trata, como puede verse, de un concepto enormemente amplio, difícilmente conciliable con el juicio de necesidad, que, junto con el de adecuación y el de proporcionalidad en sentido estricto, integran el principio de proporcionalidad que debe regir la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 LGT) y que debe respetar cualquier injerencia de los poderes públicos en la esfera de los derechos de los administrados (art. 4.1 LRJSP¹⁰; art. 52.1 de la CDFUE¹¹).

- ii. *La relación entre la persona requerida y la documentación solicitada:* En la literalidad de la ley, la información que a uno se le requiere ha de tener trascendencia tributaria para el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias o ha de haberse deducido de relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros¹².

Si, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias, el único límite previsto en la ley reside, por tanto, en que la información requerida tenga *trascendencia tributaria*, el segundo inciso introduce un límite adicional cuando el requerimiento se proyecta sobre las obligaciones tributarias de terceros distintos del requerido: el de que la información requerida se deduzca de la relación económica, profesional o financiera establecida por el requerido “con terceros”.

En la interpretación del alcance que ha de darse a este otro límite, se ha planteado la duda de si los terceros con los que el requerido ha entablado relación han de ser aquellos que son titulares o a los que se refiere la información requerida o si pueden ser otros distintos de ellos.

Cuando la cuestión se suscitó en el pasado, la jurisprudencia ofreció —con el voto particular discrepante de D. Joaquín Huelín y D. José Antonio Montero— una respuesta negativa (SSTS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, de 15 de diciembre de 2014, RC 3565/2012, y de 18 de febrero de 2015, RC 3479/2012 y RC 4062/2012). La ponencia mayoritaria concluyó en estas sentencias que cabía en la norma legal “*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*”;

9 Reproducen este concepto de utilidad las SSTS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, de 14 de febrero de 2006, RC 7176/2002; 14 de marzo de 2007, RC 1320/2002; 19 de junio de 2009, RC 898/2003; 3 de noviembre de 2011, RC 2117/2009; 7 de febrero de 2014, RC 5688/2011; 17 de marzo de 2014, RC 5149/2010; 20 de octubre de 2014, RC 1414/2012; 7 de noviembre de 2014, RC 2181/2012; 13 de noviembre de 2014, RC 727/2012; 13 de noviembre de 2018, RC 620/2017; y 16 de marzo de 2022, RC 4850/2020. En la doctrina, se constata que esta es la interpretación del concepto en Sesma Sánchez (2001: 143), Olivares Olivares (2018); y Delgado Pacheco (2021).

10 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

11 Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

12 No es infrecuente que, para recabar información comprendida en este último inciso —información con trascendencia tributaria deducida de las relaciones económicas, profesionales o financieras que el requerido entabla con terceros—, la normativa ya haya establecido una obligación periódica de suministro de información, pero que también pueden ser objeto de requerimiento de información individualizado es algo que se aclara expresamente en el inciso final del primer párrafo del artículo 30.3 del RGAT.

en cambio, el voto discrepante consideraba que la obligación *"alcanza solo aquellos datos relativos a un tercero de los que se dispone como consecuencia de las relaciones entabladas con él"*, y que esto es así porque *"la Administración sólo puede actuar las potestades que le atribuye el legislador (art. 103.1 de la Constitución) y esa atribución ha de interpretarse y ejercitarse conforme al principio de proporcionalidad, máxime en el ámbito tributario (art. 3.2 de la LGT), siendo así que el legislador [...] ha querido que la información sea suministrada por quienes se relacionan profesional, económica o financieramente con los titulares de los datos, no por otras personas"*.

Si es cierto aquello que se ha dicho de que *"el voto particular de hoy es la sentencia del mañana"*, quizá no haya que descartar un futuro nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo para aclarar la cuestión. En esta línea interpretativa parece transitar la Audiencia Nacional en sus sentencias de 12 de mayo de 2021 (RCA 119/2020), 27 de junio de 2022 (RCA 497/2019) y 29 de junio de 2023 (RCA 98/2020). En ellas se hace alusión a que el legislador *"ha querido que estos datos ajenos se deduzcan de las relaciones profesionales, económicas y financieras, relaciones que, dada la estructura del precepto, no pueden ser otras que las sostenidas con el titular de los [datos requeridos]"*, lo que vendría a introducir un límite adicional a la información que puede ser requerida por parte de la Administración a un determinado obligado tributario¹³.

2.3. Destinatario del requerimiento: sujetos requeridos

Aunque el alcance subjetivo de la obligación de información es —como ya se ha apuntado— muy amplio, hay que observar también en este punto determinados límites. Algunos son territoriales, derivados de la relación de sujeción que ha de poder establecerse entre el titular del poder financiero que requiere la información y el sujeto obligado a informar. Otros vienen previstos en la ley, en la propia regulación de los requerimientos de información o en otras normas, y guardan relación con el deber de reserva al que queden obligados determinados sujetos. Otros derivan de los derechos individuales que pueden verse afectados según a quién se dirija el requerimiento.

- i. *Límites territoriales*: El precedente judicial de referencia en materia de límites territoriales de los requerimientos de información internacionales se encuentra en un pronunciamiento del Tribunal Supremo (STS de 29 de junio de 2016, RC n.º 1013/2015) que, partiendo del principio de que *"la obligación jurídica tributaria de suministro de información se establece entre el titular del poder financiero que requiere la información y el sujeto que está obligado a suministrar la información cuando ésta se ajusta a los requisitos legales"*, consideró que *"ese poder no puede ser ejercido de manera directa cuando su ejercicio excede del ámbito territorial en el que el poder tributario se asienta"*, de forma que la pretensión de requerir información de manera directa a un obligado tributario domiciliado fuera de su territorio *"es inviable, con independencia de cuál sea el contenido de la información requerida"*.

¹³ Sobre este límite, véase Sánchez López (2024).

Esta doctrina jurisprudencial fue después acogida en dos resoluciones del TEAC (RRTEAC de 18 de mayo de 2022, RG 191/2021, y 22 de febrero de 2024, RG 4117/2021) que establecieron que *"la Administración tributaria española carece de competencia para efectuar un requerimiento individualizado de información a una entidad no establecida en España, que no tiene ningún vínculo o criterio de conexión con el territorio español determinante de la existencia de una relación jurídico-tributaria, por lo que no está sujeta al ordenamiento jurídico interno"*, y añadieron que *"en estas circunstancias, la obtención de información debe canalizarse a través de los instrumentos de asistencia mutua relativos al intercambio de información"*¹⁴.

Por tanto, la obtención de información fuera de nuestras fronteras debe solicitarse con arreglo a lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición y acuerdos internacionales para intercambio de información suscritos por España, cuyo régimen suele ser más estricto que el puramente nacional.

- ii. *Límites derivados del deber de confidencialidad y del secreto profesional*: La normativa aborda el régimen particular de ciertos sujetos que pueden ver condicionada la obligación de informar por un deber de reserva o secreto sobre los datos facilitados: entidades bancarias (art. 93.3 LGT), obligados tributarios que ejercen funciones públicas y profesionales oficiales (art. 93.4 LGT) y otros profesionales (93.5 LGT).

Estos preceptos de la LGT deben ponerse en relación con diversos derechos constitucionales, como el derecho a la intimidad (artículo 18 CE) o el derecho a la defensa (artículo 24 CE), que se encuentran directamente conectados con las normas que protegen el secreto profesional; con las normas que, tomando como punto de partida que la confianza personal no suele ser suficiente para propiciar la confidencia entre extraños, posibilitan aquellos servicios profesionales cuya prestación exige acceder a una información cuyo titular solo está dispuesto a ofrecer si tiene la garantía legal de que quien recibe esa información mantendrá la confidencia. Esa garantía profesional, en función de la profesión de que se trate, puede estar al servicio de derechos fundamentales o intereses generales de orden superior que el régimen jurídico de los requerimientos de información ha de respetar también.

El derecho a la intimidad de quien proporcionó la información suele ser un interés que proteger común a todo secreto profesional —y, desde luego, es una esfera en la que suelen incidir los requerimientos de información—. Sin embargo, en algunas profesiones, o para la prestación de determinados servicios profesionales, la intimidad de ese confidente no es el único interés merecedor de tutela ni el confidente es siempre el único titular de intereses dignos de protección.

Dicho lo cual, señalamos seguidamente los límites que en esta materia establece la LGT.

14 Sobre esta cuestión, véase Budova y Cremades (2023).

- A. Secreto bancario que afecta a bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito y otras entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio

Su regulación se encuentra en los artículos 93.3 de la LGT y 57 del RGAT. Aunque estas normas aclaran que el incumplimiento de las obligaciones de información no puede ampararse en el secreto bancario, también establecen algunas cautelas procesales y materiales especiales, sin duda, por la sensibilidad de la información contenida y la especial afectación que puede tener en la esfera de privacidad del obligado tributario al que se refiere la información requerida en estos casos.

Entre las cautelas procesales se indica que pueden efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación —no así, en cambio, de las de gestión—¹⁵, previa autorización *"del órgano de la Administración tributaria competente"*. En el ámbito de competencias del Estado, esa competencia recae en el director de departamento o en el delegado de la AEAT del que dependa el órgano actuante que solicita la autorización. Vía reglamentaria se delimitan los supuestos en los que esta autorización es exigible, a saber: cuando la información se requiera directamente a las entidades dedicadas al tráfico crediticio o bancario *sin conocimiento del obligado tributario* o cuando el obligado tributario, siendo consciente de que la Administración requiere esta información, no facilite su consentimiento. La solicitud de autorización previa ha de hallarse debidamente justificada y motivada en la necesidad o conveniencia de la falta de notificación, en su caso, al contribuyente investigado¹⁶.

Entre las cautelas materiales, los requerimientos han de 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. Los requerimientos que afecten al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago deben limitarse a la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

El Tribunal Constitucional ha admitido en el pasado la validez de las injerencias que los requerimientos de información pueden representar en el derecho a la intimidad de los afectados. Reconociendo *"la posibilidad de que a través de la investigación de las cuentas se penetre en la zona más estricta de la vida privada, ya que en nuestra sociedad una cuenta corriente puede constituir «la biografía personal en números» del contribuyente"*, un temprano pronunciamiento (STC 10/1984, de 26 de noviembre) entendió que ese derecho, que no es ilimitado, debía ceder ante el deber de contribuir por considerar que los datos pedidos —los extractos de las cuentas, en los que figura solo la causa genérica de cada partida (talón bancario, transferencia, efectos domiciliados, entrega en efectivo, etc.), pero no su causa concreta— no tenían en sí misma relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente, como no la tiene la

15 La referencia a los órganos de recaudación fue introducida en la ley tras la anulación en varios pronunciamientos (SSTS de 14 de noviembre de 2011, RC n.º 5782/2009; 21 de junio de 2012, RC n.º 236/2010; 16 de julio de 2012, RC n.º 1422/2010; y 13 de noviembre de 2014, RC n.º 266/2012) de requerimientos de información autorizados por el Departamento de Recaudación Tributaria.

16 Artículo 57.1 RGAT.

declaración sobre la renta o sobre el patrimonio y que la injerencia no era arbitraria, teniendo en cuenta, además, el deber de sigilo al que queda sujeto la Administración.

Más reciente es el pronunciamiento del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en *Ferrieri y Bonassisa c. Italia* (STEDH de 8 de enero de 2026, demandas n.ºs 40607/19 y 34583/20).

En él, tras concluir que el acceso a datos bancarios constituye indudablemente una injerencia en el derecho a la intimidad (§§ 54-56), recordar que esa injerencia debe cumplir los requisitos establecidos del artículo 8.2 del Convenio para excluir la vulneración del derecho —a saber: (a) que esté prevista por la ley y (b) que “*constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás*”— y asumir que un requerimiento de información que es útil a la Administración tributaria cumple de forma indubitada la finalidad exigida en segundo lugar (§ 57), el TEDH negó en el caso que se cumpliera el requisito de estar prevista en la ley.

Esa negación se basó no tanto en que esa ley no existiera¹⁷, sino en el incumplimiento de los requisitos de calidad que la jurisprudencia del TEDH exige a las leyes que fundamentan una injerencia en los derechos fundamentales de los justiciables: requisitos de accesibilidad y de previsibilidad, de forma que el contribuyente pueda “*prever, en su caso con el asesoramiento jurídico adecuado, las consecuencias que el derecho interno tiene para ella*” (§ 69). En concreto, el TEDH entendió que la ley italiana no indicaba las circunstancias ni las condiciones en las que esa injerencia podía producirse, lo que confería a la Administración un margen de discrecionalidad ilimitado (*unfettered discretion*), sin que existieran tampoco suficientes garantías procesales para revisar su adecuación al principio de proporcionalidad.

En este sentido, el TEDH recuerda que, si bien el principio de eficiencia y la necesidad de no comprometer la finalidad de las medidas impugnadas pueden justificar la ausencia de un control judicial o independiente *ex ante*, ese control independiente o judicial ha de facilitarse entonces con posterioridad, para asegurar la existencia de

17 La normativa italiana aplicable, según se reseña en los §§ 15 a 19 de la sentencia, parecería ser mucho más detallada que la normativa española. Se dice así que la Circular n.º 131, de 30 de julio de 1994, señalaba los contribuyentes respecto a los que podía referirse —evasores fiscales totales o casi totales; personas sin registros contables o con registros contables manifiestamente poco fiables; personas que realizan operaciones de importación-exportación; personas que hayan emitido o utilizado facturas por operaciones inexistentes; y personas cuya capacidad financiera contrasta manifiestamente con sus ingresos declarados— y exigía que la solicitud de autorización para cursar estos requerimientos debía estar suficientemente motivada, con indicación de los siguientes elementos: datos dirigidos a identificar al contribuyente; razones para emprender la investigación; elementos dirigidos a valorar la situación fiscal del contribuyente; razones por las que se considera que una auditoría fiscal de datos bancarios resultaría útil en relación con la investigación tributaria; período de tiempo respecto del cual debe llevarse a cabo la auditoría fiscal de datos bancarios; las entidades bancarias a las que debe dirigirse la solicitud. Sobre la base de dicha información, las autoridades competentes debían verificar la legalidad formal y sustantiva (*controllo sia di legittimità che di merito*) de la solicitud antes de autorizarla, realizando además un análisis de coste-beneficio, pues “*el principio de economía de la acción (en términos de coste-beneficio) debe, además, guiar firmemente toda la actividad de auditoría fiscal de las oficinas*”.

garantías efectivas y adecuadas contra el abuso y la arbitrariedad. En el caso, el TEDH concluyó que en la normativa italiana ese control procesal *ex post* tampoco existía¹⁸.

B. Secreto notarial, postal y estadístico: los obligados tributarios que ejercen funciones públicas

Su regulación se encuentra en el artículo 93.4 de la LGT, que excluye la obligación de informar solo en casos muy contados: cuando sea aplicable el secreto del contenido de la correspondencia, de los datos suministrados con finalidad exclusivamente estadística, o del protocolo notarial —que abarcará los instrumentos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley del Notariado (a saber, testamentos y codicilos, y documentos notificados por comisiones rogatorias) y los relativos a cuestiones matrimoniales, salvo los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal—.

C. Otros profesionales

Su regulación se encuentra en el artículo 93.5 de la LGT, que excluye a los profesionales de la obligación de informar respecto de dos grupos de datos: (a) los privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad y cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar, y (b) los confidenciales de los clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. La norma excluye la posibilidad de invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de la propia situación tributaria del profesional requerido.

En cuanto al primer grupo de datos respecto del que el profesional queda relevado de la obligación de informar —el atinente a los privados no patrimoniales de los que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión y cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal o familiar—, cabe plantear si es necesario realmente que la revelación de esos datos privados no patrimoniales atente contra el honor y la intimidad del titular del dato para excluir la obligación de información, por cuanto es probable que, tratándose de datos privados no patrimoniales, carezcan *per se* de trascendencia tributaria. En todo caso, parece que, para este grupo de datos, el derecho al honor y a la intimidad de las personas físicas se erige en un límite infranqueable.

En cuanto al segundo grupo de datos —el atinente a los confidenciales de los clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa—, la práctica forense suele asociarlo al secreto profesional, probablemente por la mención expresa que se hace a este en el inciso final del artículo 93.5 de la LGT, que se refiere a la comprobación de las propias

18 Para alcanzar esa conclusión, el TEDH tiene en cuenta varias consideraciones. En primer lugar (§ 91), que la jurisprudencia entendía que la autorización no tenía que estar motivada y que la irregularidad en el requerimiento no afectaba la validez de la liquidación administrativa. En segundo lugar (§ 92), que si el recurso del contribuyente depende de que se impugne la liquidación administrativa basada en las pruebas obtenidas con el requerimiento, la existencia y accesibilidad de ese remedio procesal es incierta. En tercer lugar (§ 93), que un remedio procesal efectivo tiene que estar disponible en un plazo razonable y es discutible que eso suceda en el caso cuando la liquidación tributaria, que es el acto administrativo susceptible de impugnación, puede emitirse años después del requerimiento.

obligaciones del profesional, aunque no hay nada en la literalidad de la norma que obligue a ello. No hay nada en la literalidad de la norma que obligue, en concreto, a circunscribir esta exclusión de la obligación de informar a los casos en que el secreto profesional está legalmente reconocido y regulado. Los datos confidenciales que se facilitan a un asesor fiscal, por ejemplo, deberían quedar amparados por este inciso, aun el caso de que ese asesor fiscal no sea abogado y su obligación de confidencialidad —que existe por cuanto su incumplimiento puede dar lugar a la comisión de un delito de revelación de secretos tipificado en los artículos 199.2 y 200 del CP¹⁹— no quede amparada por el derecho-deber de secreto profesional reconocido en el artículo 542.3 de la LOPJ²⁰ y carezca a día de hoy de regulación legal.

En todo caso, ha de apuntarse que la regulación del artículo 93.5 de la LGT no agota ni debe prevalecer sobre la protección que otros preceptos puedan dispensar al secreto profesional, al menos respecto de ciertas profesiones.

Por ejemplo, en los límites que el secreto profesional del abogado puede establecer a los requerimientos de información, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 542.3 de la LOPJ y 16 de la LODD²¹. El primero cubre *"todos los hechos y noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional"*; el segundo, *"todas las comunicaciones mantenidas entre un profesional de la abogacía y su cliente"*, así como *"las comunicaciones mantenidas exclusivamente entre los defensores de las partes con ocasión de un litigio o procedimiento, cualquiera que sea el momento en el que tengan lugar o su finalidad, incluso en fase extrajudicial"*. En este mismo sentido, y con este mismo alcance, el Estatuto General de la Abogacía Española²², tras afirmar que *"la confianza y la confidencialidad en las relaciones con el cliente imponen al profesional de la Abogacía (...) el deber y el derecho de guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional"* (art. 21.1 del Estatuto), reconoce que *"el deber y derecho de secreto profesional del profesional de la Abogacía comprende todos los hechos, comunicaciones, datos, informaciones, documentos y propuestas que, como profesional de la Abogacía, haya conocido, emitido o recibido en su ejercicio profesional"* (art. 22.1 del Estatuto). Similares términos encontramos en el artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española²³.

De todos estos preceptos se concluye que el resultado del propio asesoramiento prestado por el abogado también queda incluido en el ámbito del secreto profesional. Y

19 Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal:

"Art. 199.2 CP. El profesional que, con incumplimiento de su obligación de sigilo o reserva, divulgue los secretos de otra persona, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años, multa de doce a veinticuatro meses e inhabilitación especial para dicha profesión por tiempo de dos a seis años."

Art. 200 CP. Lo dispuesto en este capítulo será aplicable al que descubriere, revelar o cediere datos reservados de personas jurídicas, sin el consentimiento de sus representantes, salvo lo dispuesto en otros preceptos de este Código".

20 Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

21 Ley Orgánica Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa.

22 Aprobado por el Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo.

23 Aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía Española el 6 de marzo de 2019.

esta conclusión se alinea perfectamente con la vieja distinción jurisprudencial entre la *causa inmediata* y la *causa remota* del dato económico requerido, así como con las recientes y reiteradas afirmaciones del Tribunal de Justicia sobre el alcance del secreto profesional de los abogados.

En relación con lo primero, nuestra jurisprudencia siempre entendió que, si bien la Administración tributaria está facultada para conocer la identidad del cliente, y genéricamente el concepto o servicio profesional prestado, *"lo que no se puede indagar ni conocer la Inspección de Hacienda es la cuestión jurídica sobre la que se pide el asesoramiento, o el dictamen, o las pretensiones inherentes a la demanda en juicio, es decir, se puede investigar la causa inmediata económica del abono en la cuenta bancaria, pero no la causa remota"* (STS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, de 30 de octubre de 1996, rec. apel. 6269/1991, con remisión a la STC de 24 de noviembre de 1984 y a la STS de 29 de julio de 1983)²⁴.

En relación con lo segundo, el Tribunal de Justicia nos ha recordado recientemente que *"la protección reforzada que el artículo 7 de la Carta (o el 8 del CEDH) ofrece al secreto profesional de la abogacía abarca no solo la actividad de defensa sino el asesoramiento jurídico, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia"* (STJUE de 29 de julio de 2024, asunto 623/22; también en la previa de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20, y en la posterior de 26 de septiembre de 2024, asunto C-432/23).

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 15 de octubre de 2025, núm. 00/04521/2022, consideró ajustados a derecho determinados requerimientos de la AEAT dirigidos a obtener informes de *due diligence* efectuados por abogados en el marco del asesoramiento prestado en una operación de compraventa, porque el requerimiento se dirigió a una de las partes de la operación y no directamente al profesional de la abogacía. Entendemos, sin embargo, que el secreto profesional protege la relación de asesoramiento con el abogado y, por lo tanto, el documento en que dicho asesoramiento se plasma, con independencia de quien lo custodie, sea el propio abogado, el cliente o un tercero vinculado a ellos.

Dicho esto, la práctica forense en esta materia evidencia cierta reticencia a anular los requerimientos de información por una supuesta vulneración del secreto profesional, si bien hasta la fecha la problemática se ha planteado respecto de profesionales que no eran abogados.

En el caso, por ejemplo, de los auditores de cuentas (STS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, de 7 de junio de 2003, RC 3165/2002), la invocación del artículo 43.1 del Reglamento de Auditoría —que obliga al auditor a *"mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas*

24 Esta distinción entre la causa inmediata y la causa remota del dato económico también la trajo a colación el Tribunal Supremo cuando confirmó la validez de los requerimientos de información dirigidos a agentes de la propiedad inmobiliaria (SSTS de 29 de julio de 2000, RC 7144/1995, y 3 de febrero de 2001, RC 7723/1995), por entender que, en el caso concreto, *"en modo alguno los datos solicitados se asemejan a las peticiones de información sobre «estrategias de venta» pactadas confidencialmente entre ofertante y Agente mediador"*.

de las de la propia auditoría de cuentas”— no llevó a la anulación del requerimiento, por entender el Tribunal Supremo que, entre las excepciones al secreto profesional previstas en el artículo 43.2 de ese Reglamento se encuentra incluida *“sin discusión”* la Administración tributaria. El precepto autoriza al ICAC, a quienes resulten designados por resolución judicial y a quienes estén autorizados por ley a acceder en todo caso a la documentación referida en cada auditoría de cuentas. El Tribunal Supremo entiende que la Administración tributaria se encuentra *“sin discusión”* autorizada por la ley. Pero lo cierto es que la ley —el artículo 93.5 de la LGT— no autoriza para requerir datos confidenciales de los clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento. El razonamiento del Tribunal, por esta razón, no nos resulta del todo convincente.

Parecida objeción tenemos a la conclusión que se alcanzó en el caso de los requerimientos de información dirigidos a una sociedad de tasación (STS, Sala 3.^a, Sección 2.^a de 18 de octubre de 2012, RC 6322/2010) con el agravante de que la regulación del secreto profesional en ese caso —art. 11 RD 775/1997— solo preveía la posibilidad de revelar los datos sujetos a secreto (a) a las entidades que hayan sido mandatarios de sus clientes para el encargo, (b) a los propietarios de los bienes, empresas o patrimonios objeto de valoración, y (c) al Banco de España, la CNMV y la Dirección General de Seguros para el ejercicio de sus funciones de supervisión y para la elaboración y publicación de estadísticas relacionadas con sus funciones, sin que la Administración tributaria pueda entenderse incluida en ninguno de estos casos.

- iii. *Límites derivados del nemo tenetur se ipsum accusare*: Cuando el requerimiento de información se dirige al propio obligado tributario al que se refieren los datos requeridos, el límite que puede plantear la petición es el derecho a no autoincriminarse.

Las sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 10 de diciembre de 2025 (RC 3664/2023 y RC 2592/2023) han sentado como doctrina interpretativa que *“la documentación/información autoincriminatoria, aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos (con advertencia de la imposición de sanción prevista en el art. 203 LGT), podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario”* y que *“la Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella”*. También se subraya que *“el derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, y comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario”*.

Conviene recordar, no obstante, que, según la jurisprudencia del TEDH, el derecho a la no autoincriminación, que se considera ínsito en las garantías que incluye el derecho a

un proceso equitativo del artículo 6 del CEDH en su vertiente sancionadora, puede verse vulnerado cuando concurren tres circunstancias. La primera, que la información incriminadora se haya obtenido del justiciable con algún tipo de coacción o coerción, cuando la información se requiere bajo el apercibimiento de sancionar su falta de aportación (SSTEDH de 25 de febrero de 1993, *Funke c. Francia*, y de 24 de febrero de 1994, *Bendenoun c. Francia*). La segunda, que la información vaya a ser utilizada en un procedimiento de naturaleza sancionadora, sin que un uso limitado a la comprobación de la obligación tributaria suscite vulneración alguna del derecho (SSTEDH de 10 de septiembre de 2002, *Allen c. Reino Unido*, y de 4 de mayo de 2005, *Shannon c. Reino Unido*). La tercera, que la información requerida no tenga por objeto documentos o datos cuya existencia, ya conocida por la Administración tributaria, sea previa y ajena a la voluntad del contribuyente y pertinente para la investigación que se esté llevando a cabo (SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, *Saunders c. Reino Unido*, y de 4 de octubre de 2022, *Legé c. Países Bajos*).

Cuando la información requerida bajo apercibimiento depende de la voluntad del obligado tributario o es información que se sospecha que existe, pero de la que no hay certeza, su utilización en un procedimiento sancionador puede quebrantar el derecho a la no autoincrimación, que se erige así en un límite adicional, si no a la validez del requerimiento de información en sí, sí a la del uso que pueda hacerse de la información obtenida²⁵.

2.4. Los aspectos procesales

- i. *Marco temporal*: El apartado 2 del artículo 93.2 de la LGT señala que el requerimiento “podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos”.

La posibilidad de que se efectúen antes incluso de que la obligación tributaria afectada por esos datos o antecedentes se haya devengado o haya devenido exigible parece apuntar a una eventual voluntad legal de que los requerimientos de información puedan ser empleados con una finalidad preventiva, además de con la comprobadora que le es propia y con la prospectiva que, con los matices ya apuntados, también se encuentra en su uso.

- ii. *Marco procedimental*: El párrafo cuarto del artículo 30.3 del RGAT establece una distinción entre los requerimientos de información en función de si afectan a las obligaciones tributarias de terceros o a las propias. Para los primeros apunta 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 este”; para los segundos señala que “los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”, si bien es intrínseca al desarrollo de un procedimiento de comprobación o investigación que se dirijan requerimientos de información al contribuyente inspeccionado.

25 Sobre esta jurisprudencia, *in extenso*, véase Almudí Cid (2006).

La distinción legal entre los requerimientos realizados en el curso de un procedimiento o al margen de este cuando se trata de información que afecta a las obligaciones tributarias propias del obligado tributario requerido llevó a la jurisprudencia a precisar los distintos efectos que, respecto del cómputo de los plazos de prescripción y de duración de los procedimientos, tenían unos y otros requerimientos. Se afirmó así (SSTS de 8 de abril de 2019, RC n.º 4632/2017, 22 de abril de 2019, RC n.º 6513/2017, y 30 de septiembre de 2019, RC n.º 4204/2017) que los requerimientos de información, al no suponer el inicio de un procedimiento de comprobación, (i) no tienen efecto en el cómputo del plazo de duración del procedimiento de inspección, (ii) no interrumpen el derecho de la Administración a liquidar la obligación tributaria según lo dispuesto en el artículo 68.1 a) de la LGT y (iii) no impiden la aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones²⁶. Estos efectos solo quedan excepcionados, según esta jurisprudencia, cuando *"pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley (art. 6.4 del Código Civil) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación"*.

Ha de hacerse notar, no obstante, que esta doctrina puede ser revisitada por el Tribunal Supremo, pues se ha admitido a trámite un recurso de casación (RC 8739/2024) en el que la cuestión interpretativa con interés casacional que identifica el auto de admisión (ATS de 10.12.2025) es la de *"determinar la naturaleza de los efectos que deben anudarse a una liquidación aprobada como desenlace de incontrovertidos requerimientos de información ex artículo 93 LGT y previos al inicio formal del procedimiento inspector: si la de la simple redimensión del plazo del procedimiento inspector a la fecha del primer requerimiento de información, o la de nulidad radical del acto de liquidación por haberse prescindido totalmente del procedimiento legalmente establecido de acuerdo con lo dispuesto en las letras e) de los artículos 47.1 LPAC y 217.1 LGT"*.

En cuanto a la petición de datos, informes, antecedentes o justificantes relacionados con el cumplimiento de las *propias* obligaciones tributarias que se realiza en el marco de un procedimiento de comprobación o investigación, no resulta aplicable el marco jurídico propio de los requerimientos de información del artículo 93 de la LGT (*cfr.*, art. 30.4 RGAT). Para esa petición de datos en el seno de un procedimiento de inspección, ha de tenerse en cuenta que el artículo 173.1 del RGAT dispone que *"los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones"* y que, según el artículo 174.5 a) del RGAT, el personal inspector está facultado para *"recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen"*.

- iii. *Competencia e iniciativa*: Las actuaciones de obtención de información pueden realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente,

²⁶ Para un análisis más detallado de estas tres distintas consecuencias del requerimiento según el sujeto a quien se dirija, véase Celaya Acordarrementería y Karol Kacala (2022).

o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua.

- iv. *Contenido*: En cuanto al contenido del requerimiento, el artículo 55.1 del RGAT señala que habrán de incluir (a) el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información; (b) el período de tiempo al que se refiere la información requerida; y (c) los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

A este contenido mínimo legal, la jurisprudencia es constante en exigir una motivación suficiente que permita conocer las razones y justificar la trascendencia tributaria, sin que baste la mera cita normativa (SSTS de 14 de febrero de 2006, RC n.º 7176/2002; 12 de marzo de 2009, RC n.º 4549/2004; 3 de noviembre de 2011, RC n.º 2117/2009; 14 de noviembre de 2011, RC n.º 5782/2009; 28 de noviembre de 2023, RC n.º 6042/2013; 7 de febrero de 2014, RC n.º 5688/2011) y que se respete el principio de proporcionalidad; que solo se pidan "*aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma, esto es, a la aplicación estricta de los tributos*" (STS de 7 de febrero de 2014, RC 5688/11).

El TEAC entiende que la motivación de la trascendencia solo es necesaria cuando los datos requeridos carecen de contenido patrimonial o cuando su utilidad para la Administración tributaria no es evidente. De esta forma, ha entendido que tan evidente es la trascendencia tributaria de un informe de *due diligence*, que ni siquiera sería necesario motivarla (RTEAC de 15 de octubre de 2025, RG 4521/2022)²⁷ y anuló, en cambio, un requerimiento que solicitaba datos relacionados con servicios médicos (la persona ingresada, la fecha de la intervención o asistencia, el tipo de servicio prestado o si se trataba de una consulta o intervención), al considerar que su trascendencia no era ostensible y no había sido motivada (RTEAC de 4 de diciembre de 2018, 5521/2015).

- v. *Forma y plazo de evacuación*: El artículo 93.2 de la LGT no ofrece ninguna indicación sobre la forma y plazo en que el requerido deberá dar cumplimiento al requerimiento recibido.

El artículo 30.3 del RGAT tampoco es mucho más explícito, pues en su segundo párrafo se limita a señalar que 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*". En cuanto al plazo, el artículo 55.2 del RGAT sí señala que el concedido no podrá ser inferior a diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación el requerimiento²⁸, pero nada dice tampoco sobre la forma de darle cumplimiento.

27 Esta resolución ha sido acogida con mucho recelo por la interferencia que puede tener en la forma de desarrollar operaciones habituales en la práctica. Abordan la cuestión, entre otros, Arias Plaza (2026), Marín Benítez (2025) y González Martínez (2026).

28 La norma también señala que "*cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición*", y que "*cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente*".

Esta parquedad en la regulación ha propiciado una práctica administrativa en la que al requerido se le pide que comparezca ante la inspección para proporcionar de viva voz su información, lo que acerca este medio probatorio a una prueba testifical (arts. 360 y ss. LEC), si por testigo hemos de entender (STS, Sala 2.^a, de 14.3.2003, rec. 1296/2004) *“la persona física que, sin ser parte en el proceso, es llamada a declarar, según su experiencia personal, acerca de la existencia y naturaleza de unos hechos conocidos con anterioridad al proceso, por haberlos presenciado —testigo presencial— o por haber tenido noticia de ellos por otros medios —testigo referencial—”*.

La comparecencia personal solo está prevista en la LGT como una medida excepcional, pues supone una medida de compulsión sobre las personas en las que el principio de proporcionalidad debe ser extremado²⁹.

Dicho esto, lo que nos parece más preocupante de este tipo de requerimientos es la inobservancia que en ellos se hace de las reglas que regulan la prueba testifical en la LEC³⁰, aplicable directamente por remisión expresa de la LGT (art. 106.1 LGT). Esas normas establecen unas garantías para el contribuyente que está siendo inspeccionado —de idoneidad e imparcialidad del testigo (v. gr., en arts. 361, 367, 370 LEC), y de posibilidad de asistir a su declaración y plantear preguntas para aclarar o contradecir su testimonio (v. gr., en arts. 368, 370, 372 LEC)— que no pueden entenderse subsumidas en la posibilidad que reglamentariamente se reconoce al contribuyente inspeccionado de formular alegaciones contra la inexactitud o falsedad de los datos aportados por terceros (art. 92.2 RGAT).

En esta misma línea garantista entendemos el pronunciamiento del Tribunal Supremo (STS de 2 de julio de 2024, rec. 58231/2023) en contra de la posibilidad de que, en el seno de una entrada y registro domiciliario autorizada por la autoridad judicial, se interrogue *in situ* a los directivos de la empresa directamente, sin haber sido requeridos para ello con un plazo suficiente.

- vi. *Impugnación y suspensión*: Los requerimientos de información son susceptibles de impugnación por las vías ordinarias; en principio por el requerido, aunque —en nuestra opinión— también debería reconocerse el interés legítimo del titular de los datos al que se refiere el requerimiento para impugnarlo si tuviera noticia de ello (cfr., arts. 232.1.b LGT y 19.1.a LJCA³¹).

Al tratarse de actos que carecen de contenido económico, su suspensión en vía económico-administrativa solo es posible si se justifican perjuicios de difícil o imposible reparación (arts. 233.13 LGT y 39.2.d RGRVA³²).

²⁹ El artículo 142.3 de la LGT dispone que *“excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija”*.

³⁰ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

³¹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

³² Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo de 2005.

La jurisprudencia y la doctrina administrativa tradicionales han sido contrarias a la suspensión, por entender que este tipo de actos no genera perjuicios de imposible o difícil reparación. Se ha afirmado así que *"la posible estimación de la reclamación contra él interpuesta no produciría una situación irreversible, ya que, de prosperar, la Administración no podría nunca utilizar los datos facilitados mediante un requerimiento ilegal, ni basar actuación alguna en los mismos a no ser que se los procurase por vías legales, es decir, la información no produciría efectos con lo cual desaparecería todo posible perjuicio"*³³. En un apunte personal, no estamos seguros de que las razones que se aducen en estos pronunciamientos para negar la razonabilidad de la suspensión de la obligación de informar se acomoden del todo a la realidad y, en todo caso, la injerencia que esos requerimientos producen en ocasiones en la esfera de los derechos individuales del propio requerido y del contribuyente al que se refiere la información recabada es irreversible una vez producida, por más que el carácter reservado de la información tributaria pueda paliar sus efectos.

En pronunciamientos recientes, no obstante, algunos tribunales han evolucionado hacia posiciones más favorables a la suspensión en determinados supuestos. Así, por ejemplo, la Audiencia Nacional concedió la suspensión cuando el requerimiento implicaba entregar de forma inmediata una amplísima documentación (AAN 15/2024 de 11 de enero de 2024, RCA 659/2023), y razonó que la no suspensión haría irreversible la situación generada, al deber ser entregada a consecuencia de ello la documentación, de manera que una eventual sentencia estimatoria posterior no satisfaría ya en forma alguna la pretensión anulatoria de la parte recurrente, haciendo perder la finalidad del recurso. Se trataba de un requerimiento genérico de información practicado por un órgano de recaudación. Y también concedió la suspensión para preservar la utilidad del recurso (AAN 792/2024 de 1 de octubre de 2024, RCA 551/2024), también ante un requerimiento de información emitido por las autoridades de recaudación, en la medida en que, *"de no acceder a la suspensión, el transcurso del tiempo preciso para la tramitación del recurso contencioso haría inútil el mismo puesto que, una vez concedida la información requerida que trae causa el recurso, quien recurre, de obtener sentencia estimatoria, contemplaría que la resolución judicial de fondo, pese a su sentido favorable, devendría inútil, privando ex origine de eficacia al recurso"*.

3. Las consideraciones críticas para su revisión

Primera. Los requerimientos individualizados de información suponen una injerencia en la esfera de los administrados: en la intimidad del contribuyente al que se refieren los datos requeridos, y, al menos potencialmente, en la libertad, igualdad o secreto profesional del requerido. Por esta razón, los requerimientos individualizados de información deben realizarse con arreglo al principio de proporcionalidad que debe regir toda aplicación del sistema tributario en general (art. 3.2 LGT) y toda medida que limita el ejercicio de un derecho individual en particular (art. 4.1 LRISP; art. 52.1 de la CDFUE).

33 RTEAC 25 de junio de 2006, RG 4488/2008. Es ejemplo también de esta línea de razonamiento la STS, Sala 3.ª, Sección 2.ª, de 18 de julio de 2011, RC 2790/2009, que confirma la inadmisión de su solicitud de suspensión del requerimiento de información, porque en la entidad bancaria no acreditó perjuicios de difícil o imposible reparación, como exigen los artículos 233 de la LGT y 46.4 del RGRVA (RD 520/2005). Para el Tribunal Supremo, la alegación genérica de intimidad no basta y, además, el banco carece de legitimación para invocar derechos fundamentales de sus clientes.

Segunda. La arquitectura legal del artículo 93 de la vigente LGT responde, en esencia, a la modificación que en el artículo 111 de la antigua Ley General Tributaria de 1963 introdujo la Ley 25/1995, de 20 de julio. Desde entonces, ha llovido mucho. Las fuentes de información de las que dispone la Administración en esta tercera década del siglo XXI no tienen parangón, ni cualitativo ni cuantitativo, con las existentes en aquellas remotas fechas. El juicio sobre la *necesidad* de la injerencia que los requerimientos individualizados de información producen en la esfera de los administrados para que la Administración pueda desempeñar con eficacia sus funciones no es la misma antes que ahora. Tampoco pueden ser iguales, en consecuencia, el razonamiento que se hizo y las conclusiones que se alcanzaron entonces sobre si determinados requerimientos individualizados de información pueden encontrarse justificados a la luz del principio de proporcionalidad. Se impone, nos parece, una revisión de la cuestión sobre todo a la vista del reciente pronunciamiento del TEDH en *Ferrieri and Bonassisa c. Italy*.

Tercera. El principal cambio que la vigente LGT introdujo en esa arquitectura legal anterior consistió en posibilitar que los requerimientos de información del artículo 93 de la LGT pudieran extenderse a la solicitud de datos del propio requerido, sin que ello supusiera el inicio de un procedimiento de comprobación tributaria. Como muestra el reciente auto del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2025, que admite a trámite el recurso de casación n.º 8739/2024, esa extensión propicia una utilización desviada de los requerimientos de información que quizá convendría atajar de plano.

Cuarta. En la arquitectura legal de la obligación de información, la trascendencia tributaria de la información requerida constituye el principal factor delimitador. Teniendo en cuenta que el principio de proporcionalidad exige siempre un triple juicio de necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto, esa revisión de la cuestión por la que abogamos exige como paso previo una revisión del concepto que la jurisprudencia acuñó para este término, pues, en un Estado de Derecho, la *utilidad* para el poder público es un criterio que resulta difícil de entender como presupuesto de una injerencia en la esfera individual, que en una sociedad democrática ha de ser siempre necesaria, adecuada y proporcionada. A nuestro juicio, el concepto de trascendencia tributaria debería ser delimitado para presumir que la tiene aquella información que, por su proyección inequívoca sobre el *an* y *quantum* de la obligación tributaria, resultaría igualmente *necesaria* tanto para el contribuyente, cuando debe autoliquidarla, como para la Administración tributaria, cuando debe comprobar que esa autoliquidación es correcta en derecho. En cualquier otro caso es necesaria una especial motivación de su necesidad e idoneidad para la comprobación administrativa, así como de la proporcionalidad en sentido estricto de su obtención por este medio.

Quinta. La regulación, legal o reglamentaria, de la forma de dar cumplimiento a los requerimientos de información es muy parca. En todo caso, los requerimientos de información parecen pensados para que la Administración pueda recabar pruebas de carácter documental. Si lo que se quiere es introducir en los procedimientos pruebas de otra naturaleza —v. gr., testifical—, deberían respetarse las cautelas y garantías que el ordenamiento jurídico establece para este tipo de medios probatorios.

Sexta. Idéntica parquedad, o incluso más acusada, encontramos en la regulación de los efectos del requerimiento y de la posibilidad de solicitar su suspensión. Parece necesaria también una mayor reflexión sobre esta cuestión.

Buena muestra de la necesidad de esa revisión crítica del estado de la cuestión es el revuelo que causó la resolución del TEAC del 15 de octubre de 2025, RG 4521/2022, cuando consideró que, a través de un requerimiento de información, podía pedirse una *vendor's due diligence* a la entidad compradora.

Sin perjuicio de que un requerimiento de información basado única y exclusivamente en la apreciación administrativa de una trascendencia tributaria no parece cumplir las exigencias de calidad de la ley que el TEDH exige para legitimar una injerencia en los derechos individuales —y, en particular, en el artículo 8 del CEDH—, sobre todo cuando, *de iure* o *de facto*, se niega al titular de la información requerida la posibilidad de recurrir ese acto administrativo, entendemos que los particulares que intervienen en operaciones mercantiles similares cuentan ya en el ordenamiento con límites que, adecuadamente interpretados, permitirían oponerse a una injerencia que cabe calificar de desproporcionada por innecesaria para que la Administración pueda desarrollar su importante función.

Bibliografía

ARIAS PLAZA, Rocío y GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, Remedios (2026). La posibilidad de la Administración tributaria de requerir la aportación de informes de due diligence. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2025 (rec. 4521/2022), [*Carta Tributaria*](#), n.º 129.

ALMUDÍ CID, José Manuel (2006). La protección multinivel del principio *nemo tenetur* en la doctrina tributaria del Tribunal Supremo, *Revista Técnica Tributaria*, 1(152).

BUDOVA, Darya y CREMADES, Miguel (2023). Los requerimientos de información extraterritoriales. (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de mayo de 2022, reclamación 00/00191/2022), en AA.VV.: 2023. *Práctica Fiscal para abogados: Los casos más relevantes en 2022 para los grandes despachos*, La Ley.

CELAYA ACORDARREMENTERÍA, Iratxe y KAROL KACALA, Jakub (2022). Los requerimientos de obtención de información a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y su aplicación en los territorios forales, en [*Forum Fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*](#), n.º 283.

DELGADO PACHECO, Abelardo (2021). Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio, *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, n.º 463/2021.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.^a Teresa (2026). Algunas consideraciones en relación con el secreto profesional a propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025, en [*@Taxlandia*](#).

MARÍN BENÍTEZ, Gloria (2025). Trascendencia (o inmanencia) tributaria. Algunas consideraciones críticas al hilo de la resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025 sobre la obligación de facilitar los informes de *due diligence* a requerimiento de la inspección, en [*@Fiscalblog*](#).

OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2018). La captación de información personal de abogados y procuradores: ¿dónde quedan las garantías jurídicas?, *Quincena Fiscal*, n.º 4.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (2024). Un examen de la jurisprudencia sobre requerimientos individualizados de información tributaria a los colegios profesionales. ¿Un avance en la protección del contribuyente?, *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2024.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña (2001). *La obtención de información tributaria*, Aranzadi: Cizur Menor.