

# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 191/2021, DE 18 DE MAYO DE 2022

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**Procedimiento tributario. Requerimientos de obtención de información. Incompetencia de la ONIF para realizar requerimientos de información individualizados a una entidad no residente.**

La ONIF es competente para efectuar requerimientos de información individualizados a quienes tengan la consideración de obligados tributarios por concurrir alguno de los criterios de conexión establecidos en los artículos 17 y 35 de la LGT. Los órganos de aplicación de los tributos no pueden ejercitar sus facultades sobre ciudadanos de otros estados en la medida en que no exista un vínculo de los mismos con el territorio español, si no es acudiendo a la cooperación administrativa internacional o asistencia mutua en materia tributaria.

Por tanto, concluye el TEAC que la ONIF se ha extralimitado en el ejercicio de sus facultades al efectuar un requerimiento directo de información a una entidad que está constituida y opera en otro país, sin que exista criterio de conexión con el territorio español.

## Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.-

(...)

En virtud de los preceptos mencionados, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, es un órgano central cuya competencia alcanza a todo el territorio nacional.

Sobre la competencia de la ONIF para efectuar requerimientos de información en todo el ámbito territorial nacional se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de fecha 8 de octubre de 2019 (R.G. 4746/2017).

En este sentido, debe ponerse de manifiesto que tanto el poder tributario del Estado español, en general, como las facultades de la ONIF en particular, vienen delimitadas por el ámbito territorial que le es propio, el territorio nacional. No obstante, si bien el territorio español constituye el ámbito en el que dicha competencia puede ser ejercida, para que sea conforme a Derecho debe tener por destinatario un sujeto respecto del que exista un vínculo o criterio de conexión con dicho territorio determinante de la existencia de una relación jurídica tributaria.

(...)

Por tanto, el principio de residencia o territorialidad hace referencia al ámbito en el que un Estado o Administración tributaria ejercita su propio poder sobre el obligado tributario que presenta vínculos o criterios de conexión con dicho territorio. Con carácter general, son criterios de conexión que atribuyen la condición de obligado tributario a los efectos previstos en el precitado artículo 17 y 35 de la LGT, entre otros:

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

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

SEXTO.- En otro orden de cosas, es patente que las facultades que los órganos encargados de la aplicación de los tributos ejercen sobre los obligados tributarios en el territorio español son válidas y eficaces en virtud del ordenamiento jurídico interno. No obstante, dicha potestad tributaria no tendrá ningún efecto sobre los ordenamientos internos de otros Estados ni podrán ejercitarse facultades por los órganos de aplicación de los tributos españoles sobre los ciudadanos de esos otros Estados en la medida en que no exista un vínculo de los mismos con el territorio español.

Por tanto, ante la limitación de potestades de un Estado sobre el territorio de otros Estados y sobre sus ciudadanos en el sentido anteriormente apuntado, y con fundamento en la correcta aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal, surge la cooperación administrativa internacional o asistencia mutua en materia tributaria.

(...)

En particular, y por lo que se refiere a España y PAÍS\_1, ambos Estados han suscrito el «Convenio entre el Reino de España y PAÍS\_1 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta

y su Protocolo, hecho en PAÍS\_1 el... de... de...» (BOE de... de... de...), en cuyo artículo 24 se recoge, casi literalmente, lo dispuesto en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Asimismo, en el plano internacional cabe destacar el «*Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*», hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, enmendado por Protocolo hecho en París el 27 de mayo de 2010, en el que se regulan las tres modalidades de intercambio de información anteriormente aludidas.

En el ámbito comunitario debemos hacer mención a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE así como al Reglamento 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el valor añadido

Por último, en el ámbito interno, la Asistencia Mutua se encuentra regulada en el Capítulo VI del Título III de la LGT (artículos 177 *bis* al artículo 177 *quaterdecies*), introducido por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, por el que se transpone la Directiva sobre intercambio de información. El desarrollo reglamentario se encuentra en el Título VI «actuaciones derivadas de la normativa de asistencia mutua» (artículos 198 a 207) del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Dispone el artículo 1.2 de la LGT:

*«(...) A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.*

*La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.<sup>a</sup> de la Constitución.»*

SÉPTIMO.- En consecuencia con lo dispuesto en los fundamentos de derecho precedentes, la obtención de información individualizada que el Estado español requiere para la correcta aplicación de los tributos, al margen de la recabada en el seno de un procedimiento de comprobación, podrá efectuarse por dos vías:

- Al amparo del artículo 93 de la LGT respecto de obligados tributarios conforme al artículo 35 del mismo texto legal, en tanto que quedan sometidos a las normas tributarias internas.

- Al amparo de los mecanismos de asistencia mutua relativos al intercambio de información, cuando no exista ningún vínculo con el territorio español respecto del sujeto que en última instancia debe aportar la información, ni tenga este atribuida la condición de obligado tributario en virtud de una norma interna.

No le es dada a la Administración tributaria española la facultad de requerir información fuera del ámbito territorial en el que tiene legitimidad para ejercer su poder tributario si no se canaliza a través de las actuaciones de intercambio de información con otras Administraciones que son las competentes para efectuar dichos requerimientos de información.

(...)

NOVENO.- La aplicación práctica de todo lo hasta ahora expuesto al presente caso supone determinar si la ONIF se ha excedido de su ámbito territorial de competencia al efectuar el requerimiento de información a la entidad reclamante.

De acuerdo con el escrito de alegaciones presentado ante este TEAC, *«la Sociedad es una entidad constituida de acuerdo con el Derecho de PAÍS\_1, que tiene su sede y residencia fiscal en ese país y está sometida a su legislación en el ejercicio de su actividad y en particular en materias como la conservación de documentación, protección de datos, etc. En España no realiza a través de la Plataforma ninguna actividad con trascendencia tributaria por la que pueda tener la consideración de sujeto pasivo.»*

En este punto debe hacerse mención a la existencia del Convenio entre el Reino de España y PAÍS\_1 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en PAÍS\_1 el... de... de...

El mencionado Convenio incluye, en su artículo 24, una cláusula de intercambio de información, en virtud de la cual *«las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio.»*

El último inciso del citado apartado primero aclara que *«el intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2»*, es decir, la información a intercambiar incluye aquellos datos sobre no residentes en el Estado requerido que se refieran igualmente a impuestos del ordenamiento jurídico interno que no recaigan sobre la renta o patrimonio, como sería el caso del IVA.

A la vista de lo anterior, siendo hechos no controvertidos que la entidad reclamante está constituida y opera en PAÍS\_1, que no tiene en España ningún establecimiento permanente como Plataforma ni realiza ningún hecho imponible relacionado en este territorio, este TEAC debe concluir que la ONIF se ha extralimitado en el ejercicio de sus facultades de obtención de información al

efectuar un requerimiento directo a una entidad respecto de la que no ha acreditado que tenga algún criterio de conexión con el territorio español. En estas circunstancias, la Administración tributaria española no puede ejercer directamente su soberanía fuera del territorio nacional al margen de los cauces de mecanismos de asistencia mutua internacional.

Como se ha expuesto, la Administración tributaria no puede desplegar potestades administrativas, en este caso, facultades de obtención de información con trascendencia tributaria mediante requerimiento individualizado, fuera de sus fronteras salvo que el requerido tenga una relación jurídico tributaria con dicha Administración tributaria. En otro caso, deberá servirse de los instrumentos de asistencia mutua para canalizar ese requerimiento de información a través de la Administración que resulte competente.

Por consiguiente, en la medida en que, excediendo de su ámbito territorial, la ONIF no ha ejercitado sus competencias por el cauce de los mecanismos de intercambio de información, procede estimar las alegaciones de la reclamante en este punto y declarar no conforme a Derecho el requerimiento de información efectuado, sin necesidad de entrar a valorar las demás alegaciones manifestadas en el escrito presentado ante este Tribunal.

(...)